

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento del Derecho Financiero y Tributario



TESIS DOCTORAL

**El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador
tributario**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Carlos David Delgado Sancho

Directores

**Miguel Ángel Martínez Lago
José Manuel Almudí Cid**

Madrid, 2017

© Carlos David Delgado Sancho, 2016

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



UNIVERSIDAD COMPLUTENSE MADRID

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Tesis para la obtención del grado de doctor presentada por
Carlos David Delgado Sancho

Bajo la dirección de los doctores
Miguel Ángel Martínez Lago
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
José Manuel Almudí Cid
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

ÍNDICE

RESUMEN	11
INTRODUCCIÓN	15
CAPÍTULO I. La potestad sancionadora de la Hacienda pública	23
I. El <i>ius puniendi</i> del Estado	23
II. La potestad sancionadora de la Administración pública	27
III. La potestad sancionadora de la Hacienda pública	37
A. Normativa aplicable	38
a) Las Haciendas públicas autonómicas de régimen común aplican el régimen sancionador de la Ley general tributaria	38
b) Las Entidades locales situadas en territorio común aplican el régimen sancionador de la Ley general tributaria	39
B. Régimen jurídico	40
C. Bien jurídico protegido	42
A. El bien jurídico protegido desde la óptica del Derecho penal	42
B. El bien jurídico protegido desde la óptica del Derecho tributario	44
D. Naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias	45
A. Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias	45
B. Naturaleza jurídica de las sanciones tributarias	47
E. La relación jurídico-tributaria	49
F. La motivación de las sanciones tributarias	51
G. El control por los Tribunales	53
CAPÍTULO II. Los principios del Derecho tributario sancionador	57
I. Introducción	57
II. Principio de legalidad	62
A. Garantía material	63
B. Garantía formal	64
III. Principio de tipicidad	65
A. Predeterminación normativa: <i>lex certa</i>	70
B. Prohibición de la analogía	71
C. La analogía <i>iuris</i>	73
IV. Principio de responsabilidad	73
A. La transmisión de las sanciones a los sucesores	77
a) Sucesores de personas físicas	77
b) Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad	78
B. La extensión de las sanciones a los responsables	79
a) Responsabilidad solidaria	81
b) Responsabilidad subsidiaria	82
V. Principio de no concurrencia	86
A. Concurrencia infracción-delito	88
B. Concurrencia infracción-infracción y sanción-sanción	93
C. Concurrencia sanción-criterio de graduación-circunstancias de calificación	93

D. Concurrencia sanción-intereses de demora-recargos	94
VI. Principio de irretroactividad	96
VII. El derecho de defensa del presunto infractor	100
A. El derecho de defensa en el procedimiento inspector	102
B. El derecho a no confesarse culpable	102
C. La autoincriminación en el procedimiento inspector	103
D. El derecho a guardar silencio	104
E. El derecho de defensa en el procedimiento sancionador	105
VIII. La presunción de inocencia	106
IX. El principio de buena fe	116
A. La buena fe de la Administración	118
B. La buena fe del contribuyente	121
X. El principio de seguridad jurídica	122
A. La prescripción de las infracciones tributarias	127
B. La prescripción de las sanciones tributarias	130
C. La caducidad del procedimiento sancionador	130
D. Las dilaciones indebidas	133
E. La prescripción del delito contra la Hacienda pública	134
 CAPÍTULO III. El principio de proporcionalidad	 137
I. Introducción	137
II. Presupuestos, requisitos y elementos del principio de proporcionalidad	144
A. Presupuestos del principio de proporcionalidad	146
B. Requisitos del principio de proporcionalidad	147
C. Elementos del principio de proporcionalidad	149
a) Idoneidad o juicio de adecuación	149
b) Necesidad o juicio de indispensabilidad	150
c) Proporcionalidad en sentido estricto	151
III. El principio de proporcionalidad en el Derecho penal	152
A. Momento en el que el legislador decide castigar una conducta	154
B. Momento en el que se determina la pena	157
C. Momento de la individualización de la pena	160
a) Graduación de la pena	162
b) Grado de ejecución del delito	163
c) Formas de participación	164
d) Circunstancias modificativas de la responsabilidad	164
D. La proporcionalidad en la restricción de los derechos fundamentales del reo	166
IV. El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo	174
A. El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo	177
a) Los medios de ejecución forzosa	178
b) Apremio sobre el patrimonio	178
c) Ejecución subsidiaria	181
d) Multa coercitiva	181
e) Compulsión sobre las personas	183
f) La protección del domicilio en el procedimiento administrativo	186
g) La expropiación forzosa	188
B. El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo sancionador	189
a) La Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia	192

b) La Ley orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de seguridad ciudadana	197
V El principio de proporcionalidad en la Unión Europea	201
A. Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos	204
a) Requisitos de admisibilidad de la demanda	206
b) Medidas confiscatorias	206
c) Medidas represivas	208
B. Doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	210
C. La potestad sancionadora de la Comisión Europea	219
VI. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario sancionador	224
A. La culpabilidad como criterio determinante de la clasificación de las infracciones tributarias	227
a) La clasificación de las infracciones tributarias	230
b) La graduación de la culpa	234
c) La culpabilidad por negligencia de un tercero	238
d) El error	239
e) La culpabilidad de las personas jurídicas	245
B. La calificación de las infracciones tributarias	247
a) Motivación de las sanciones tributarias	249
b) La calificación unitaria	253
c) El problema de los límites y las sanciones mínimas	257
C. Los criterios de graduación de las sanciones tributarias	259
D. Doctrina del Tribunal Constitucional	261
a) Requisitos de admisibilidad de la demanda	262
b) La proporcionalidad en la restricción de los derechos fundamentales del contribuyente	263
VII. La interpretación y aplicación de los principios generales del derecho	266
A. La aplicación de los principios generales del derecho	266
B. La proporcionalidad del régimen sancionador tributario	267
C. La resolución de conflictos entre principios	267
D. La resolución del conflicto entre el principio de legalidad y el de proporcionalidad?	269
E. Doctrina del Tribunal Constitucional	270
CAPÍTULO IV. La proporcionalidad de las infracciones tributarias	275
I. Introducción	275
II. Régimen sancionador y objetivos de la Inspección de los Tributos	281
III. Circunstancias calificadoras de las infracciones de los artículos 191 a 193 de la LGT	284
A. Los medios fraudulentos	284
a) Anomalías sustanciales en la contabilidad	285
b) Facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados	287
c) Utilización de personas o entidades interpuestas	294
B. La ocultación	300
C. Cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras	307
D. Normativa foral	311
IV. Análisis del tipo del artículo 191 de la LGT	311
A. El tipo infractor	312
B. Calificación de la infracción	313
C. La infracción por dejar de ingresar pagos a cuenta	314
a) Evolución normativa	315

b) Relación entre la Hacienda pública, el retenedor y el retenido	318
c) Calificación de la infracción	322
D. Régimen sancionador	323
a) Base de la sanción	323
b) Cuantificación de la sanción	325
E. Regularización encubierta	327
F. Normativa foral	328
V. Análisis del tipo del artículo 192 de la LGT	329
VI. Análisis del tipo del artículo 193 de la LGT	330
VII. Análisis del tipo del artículo 194 de la LGT	332
A. Infracción por solicitar indebidamente devoluciones	333
B. Infracción por solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales	335
VIII. Análisis del tipo del artículo 195 de la LGT	337
A. Infracción del párrafo primero del artículo 195.1	338
a) El tipo infractor	338
b) Calificación de la infracción	340
c) Régimen sancionador	341
d) Normativa foral	342
B. Infracción del párrafo segundo del artículo 195.1	342
a) El tipo infractor	342
b) Régimen sancionador	344
c) Liquidación de la sanción	344
d) Normativa foral	348
C. Deducción de la parte proporcional de la sanción procedente	348
IX. Análisis del tipo del artículo 196 de la LGT	350
X. Análisis del tipo del artículo 197 de la LGT	352
XI. Análisis del tipo del artículo 198 de la LGT	353
XII. Análisis del tipo del artículo 199 de la LGT	356
XIII. Análisis del tipo del artículo 200 de la LGT	360
XIV. Análisis del tipo del artículo 201 de la LGT	363
XV. Análisis del tipo del artículo 202 de la LGT	366
A. Incumplimiento del deber de utilización del número de identificación fiscal	366
B. Comunicación de datos falsos o falseados	367
XVI. Análisis del tipo del artículo 203 de la LGT	368
XVII. Análisis del tipo del artículo 204 de la LGT	376
XVIII. Análisis del tipo del artículo 205 de la LGT	377
XIX. Análisis del tipo del artículo 206 de la LGT	377
XX. La infracción por no declarar bienes y derechos situados en el extranjero	378
XXI. La infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma	384
 CAPÍTULO V. La graduación de las sanciones tributarias	 389
I. Introducción	389
II. Evolución histórica y sentido actual	393
III. Distinción entre graduación y reducción	399
IV. La graduación de las sanciones no pecuniarias	405
V. La comisión repetida de infracciones tributarias	408
VI. Perjuicio económico para la Hacienda pública	415
VII. El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación	418

VIII. Acuerdo o conformidad del interesado	421
Primero. La conformidad en Derecho penal	422
Segundo. La conformidad en Derecho tributario sancionador	424
A. Infracciones a las que se aplica	426
B. Naturaleza jurídica	427
C. Inexistencia de trámite	429
D. Cuantificación y alcance	433
E. Impugnación de las sanciones tributarias	438
F. Normativa foral	442
IX. Reducción por pago y no impugnación	444
X. Criterios de graduación específicos de las Haciendas forales	446
Primero. Comunidad foral de Navarra	446
A. La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria	446
B. La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de personas interpuestas	447
C. La ocultación	448
D. La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración	448
E. La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria	449
Segundo. Comunidad Autónoma del País Vasco	449
A. La ocultación	449
B. Utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas	450
C. La especial colaboración del interesado	451
XI. La condonación de las sanciones tributarias	451
CONCLUSIONES GENERALES	463
BIBLIOGRAFÍA CITADA	473

ABREVIATURAS

CC	Código de Comercio, Real Decreto de 22 de agosto de 1885.
Cc	Código Civil, Real Decreto de 24 de julio de 1889.
CE	Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.
EBEP	Estatuto Básico del Empleado Público, Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre.
ISyD	Impuesto sobre sucesiones y donaciones
IVA	Impuesto sobre el valor añadido
LDC	Ley de Defensa de la Competencia, Ley 15/2007, de 3 de julio.
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil, Ley 1/2000, de 7 de enero.
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal, Real Decreto de 14 de septiembre de 1882.
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1992, de 28 de diciembre.
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Ley 29/1998, de 13 de julio.
LGP	Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, de 26 de noviembre.
LGT	Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
LPAC	Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Ley 39/2015, de 1 de octubre.
LPBC	Ley de Prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, Ley 10/2010, de 28 de abril.
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Ley 30/1992, de 26 de noviembre.
LRJSP	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, Ley 40/2015, de 1 de octubre.
LSC	Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.
RGRST	Reglamento general del régimen sancionador tributario, Real Decreto 2063/2014, de 15 de octubre.

SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-administrativo Central

RESUMEN

El principio de proporcionalidad informa la totalidad del ordenamiento jurídico, pero en el ámbito del Derecho tributario sancionador, al igual que los demás principios que informan esta rama del derecho, cumple una doble función, de un lado, limita la potestad sancionadora de la Hacienda pública, de otra parte, se convierte en un auténtico derecho subjetivo del presunto infractor.

La proporcionalidad se aplica en la restricción de los derechos fundamentales que entran en juego, tanto en el procedimiento inspector como en el procedimiento sancionador, pues la prueba de este último se obtiene en el procedimiento inspector, pero además, en lo atinente al régimen sancionador tributario, el principio de proporcionalidad viene a establecer una justa equivalencia entre el ilícito cometido y la infracción tipificada, así como entre la infracción cometida y la sanción impuesta.

La culpabilidad está íntimamente relacionada con el principio de proporcionalidad, pues es de pura lógica que a mayor culpa, mayor sanción, de tal forma que las infracciones muy graves las podemos identificar con el dolo del presunto infractor, las graves con la negligencia grave y las leves con la simple negligencia.

La graduación de las sanciones tributarias se produce tanto en la calificación de la infracción como en la graduación de la propia sanción, si bien se sanciona todo incumplimiento de la norma tributaria, aplicando cálculos aritméticos para determinar la culpabilidad del obligado tributario, lo que vulnera dicho principio y, por ende, el de proporcionalidad. El acuerdo o la conformidad del interesado, al igual que sucede en las Haciendas forales, no se considera un criterio de graduación, sino un componente de la reducción de la respectiva sanción, junto con el pago y la no impugnación.

El error de salto y la calificación unitaria de la infracción vulneran el principio de proporcionalidad.

Palabras clave: infracción tributaria, sanción tributaria, culpabilidad, proporcionalidad, automatismo, medios fraudulentos, criterios de graduación.

ABSTRACT

The proportionality principle informs the entire legal system, but in the field of tax law sanctions, like the other principles underlying this body of law, has a double function, on the one hand limits the sanctioning power of the Treasury on the other hand, it becomes a real subjective right of the alleged infringer.

The proportionality applies in restriction of fundamental rights at play in both the procedure and the inspector disciplinary proceedings, as proof of the latter is obtained in the inspection process, but also as it pertains to the tax penalty system, the principle of proportionality is to establish a fair equivalence between the crime committed and the offense established, as well as between the offense and the sanction imposed.

Guilt is closely related to the principle of proportionality, it is pure logic that the more guilt, more punishment, so that the very serious infractions can identify with the intent of the alleged offender, serious with gross negligence and with slight negligence.

Graduation tax penalties occurs both in the classification of the offense and the graduation of the penalty itself, although any infringement of the tax law is punishable by applying arithmetic to determine the guilt of the taxpayer, which infringes said principle and therefore, the proportionality. The agreement or acquiescence of the interested, as is the case in the Provincial Treasury, is not considered a criterion for graduation, but a component of reducing the respective sanction, with payment and uncontested.

The error jump and unit classification of the offense against the principle of proportionality.

Keywords: tax offenses, tax penalty, guilt, proportionality, automated, fraudulent means graduation.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene por objetar analizar la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito del Derecho tributario sancionador, tanto desde el punto de vista de la restricción de los derechos fundamentales como desde la perspectiva de la graduación de las sanciones tributarias. Desde la óptica de los derechos fundamentales se analizan principalmente el derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a la intimidad, el derecho a la protección de datos personales, el derecho de defensa y la presunción de inocencia, y, en lo atinente a la graduación de las sanciones tributarias, se toma una visión de conjunto que abarca el ilícito, la infracción y la sanción, toda vez que, para respetar el citado principio, se deben cumplir dos requisitos, que la infracción sea proporcional al ilícito cometido y que la sanción sea proporcional a la infracción.

El presente trabajo consta de dos partes claramente diferenciadas, la primera, analiza brevemente la potestad sancionadora de la Administración, los principios de Derecho tributario sancionador y, en capítulo aparte, el principio de culpabilidad y el de proporcionalidad. La segunda parte, estudia la proporcionalidad en la calificación de las infracciones tributarias y la graduación de las sanciones tributarias.

El Capítulo I lleva por título **“La potestad sancionadora de la Hacienda pública”** y es una breve introducción en la que se plantean los principales problemas que pretendemos estudiar. El análisis del artículo 25.1 de la Constitución es necesario para delimitar esta potestad administrativa de la penal, diferenciar impuestos y sanciones, estudiar el bien jurídico protegido, la finalidad de las sanciones, la inserción de la sanción en el Derecho tributario, sus características, su recaudación, etc. Estudiaremos el primer escalón del principio de proporcionalidad, esto es, la exigencia de que la selección de los comportamientos a tipificar como infracciones y las sanciones a imponer, constituyan ataques graves frente al bien jurídico que se pretende proteger, que

no puedan ser evitados por otros medios menos gravosos. ¿Es necesario implementar todo un sistema de sanciones para hacer cumplir la norma tributaria? Realmente, si el sistema tributario estuviese mejor diseñado, si la norma fuese clara, si aplicar el sistema tributario fuera sencillo, si la Administración no estuviese enfrentada al contribuyente, etc., el grado de cumplimiento voluntario mejoraría y las sanciones disminuirían; pero, en realidad, el régimen tributario sancionador está pensado para recaudar, es como un impuesto más que se devenga cuando el contribuyente es inspeccionado o comprobado por las Dependencias de Gestión Tributaria o de Inspección. La Administración tributaria –acaso el legislador– incurre en desviación de poder, aunque se trata de una desviación “macro”, no controlable por los Tribunales, ya que los del orden contencioso efectúan un mero control de legalidad, ciñéndose a la revisión de un acto o reglamento concretos. Por último, parece obligado hacer referencia a la relación asimétrica que une a los contribuyentes con la Administración, no ya por las potestades exorbitantes que la ley otorga a la Hacienda pública, sino por la enorme carga fiscal, directa e indirecta, que soportan los primeros.

El Capítulo II titulado **“Los principios del Derecho tributario sancionador”**, comienza con la importancia de los principios del Derecho tributario, tanto de los principios generales, previstos en los artículos 1 a 6 de la LGT, como de los principios del Derecho tributario sancionador, regulados en el artículo 178 de la citada norma. En el ámbito del régimen sancionador se estudian los “matices”, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional, del principio de legalidad, en su doble vertiente material y formal, del de tipicidad, con la prohibición de la analogía, del de responsabilidad, en el que se distingue entre “transmisión” y “extensión” de las sanciones a los sucesores y responsables, el de no concurrencia, con la implementación del delito fiscal en el procedimiento de inspección según la Ley 34/2015, el de irretroactividad de la norma sancionadora más favorable y el de seguridad jurídica, señalando las diferencias entre prescripción y caducidad, añadiendo los de defensa del presunto infractor y la presunción de inocencia, derechos que vulnera la Hacienda pública

al incriminar al sujeto inspeccionado, faltando con ello a la buena fe, que es el último de los principios que se analizan en este capítulo. Estos principios, entre otras funciones, garantizan los derechos de los contribuyentes.

El Capítulo III aborda “**El principio de proporcionalidad**”, y comprende los principios de culpabilidad y proporcionalidad, al estar estos íntimamente relacionados, si bien, la culpabilidad, más que un principio, es un elemento constitutivo de la infracción tributaria. El principio de proporcionalidad se analiza desde una perspectiva legal y jurisprudencial. En el primer aspecto, desde la óptica del Derecho penal, del Derecho administrativo, del Derecho de la Unión Europea y del Derecho tributario, y, en lo atinente a la jurisprudencia, se estudia la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ya se trate de medidas confiscatorias o represivas, la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la del Tribunal Constitucional.

En este capítulo surge el segundo escalón del principio de proporcionalidad, esto es, el análisis de la proporcionalidad como límite a la actuación de la Hacienda pública que implica que sólo podrá ejercitar la potestad punitiva de la que goza cuando resulte estrictamente necesaria e idónea para alcanzar los objetivos perseguidos por la misma, así como la proporcionalidad en sentido estricto, que la vamos a considerar como un *posterius* (utilizamos este término porque la proporcionalidad es el último principio que analizamos, es decir, si se vulnera el principio de tipicidad o el de no concurrencia, es innecesario entrar en el estudio del principio de proporcionalidad), en un triple sentido:

- Primer *posterius*, para considerar infringido el principio de proporcionalidad habrá que detectar algún precepto constitucional vulnerado, por ejemplo, la prisión permanente revisable podría ser una pena desproporcionada si infringe el artículo 25.2 de la Constitución.
- Segundo *posterius*, será necesario cumplir previamente los principios enumerados en el artículo 178 de la LGT, incluido el de culpabilidad, para considerar que el principio de proporcionalidad se ha respetado, ya que es absurdo estudiar si una determinada infracción y su correlativa sanción son

proporcionales si incumplen el principio de tipicidad o el de culpabilidad, pues sin *lex stricta* o sin culpa no hay infracción.

- Tercer *posterius*, una sanción no es proporcional si previamente no es útil (primer escalón) o necesaria (segundo escalón).

Este capítulo finaliza con el estudio de la interpretación y aplicación de los principios generales del derecho, para lo cual seguimos la teoría de Alexy, y, ante el conflicto planteado entre los mismos, veremos que el de legalidad vence al de proporcionalidad, que el de seguridad jurídica, en el sentir de la exposición de motivos de la LGT, también vence al de proporcionalidad, y que la culpabilidad se ha objetivado, ya que se determina de forma matemática en función de unos porcentajes, que nada tienen que ver con la misma, quedando desvirtuada su naturaleza jurídica.

El Capítulo IV denominado “**La proporcionalidad de las infracciones tributarias**”, comienza con los criterios de calificación de las infracciones tributarias, analizando los medios fraudulentos –anomalías sustanciales en la contabilidad, facturas falsas y persona interpuesta– y la ocultación, ya que son auténticos criterios de graduación de las sanciones tributarias, pues su incidencia influye en la calificación de la infracción y, por consiguiente, en una mayor sanción.

Se analizará en profundidad la infracción por dejar de ingresar y las sanciones correspondientes, según se califique de muy grave, grave o leve, al ser la más completa de todo el sistema sancionador, pues muchas de las conclusiones a las que lleguemos las podemos trasladar a otras infracciones, evitando repeticiones innecesarias. La LGT relaciona las infracciones muy graves con los medios fraudulentos y con el dolo; las graves, con la ocultación, con la culpa o negligencia grave. Sin embargo, las infracciones leves, identificadas con la simple negligencia, junto a una tipificación positiva, presentan otra negativa, consistente en dejar de ingresar cuando no hay ocultación, por lo que la jurisprudencia ha tenido que recurrir al concepto de interpretación razonable de la norma.

Las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 193 de la LGT son calificadas por el instructor del expediente, el resto el legislador, y este último lo hace, en general, calificándolas de graves, lo que significa, primero, que el instructor del expediente tendrá que motivar la negligencia grave del presunto infractor, y segundo, que serán desproporcionadas cuando se hayan cometido incurriendo en dolo, por ejemplo, la infracción tipificada en el artículo 195 de la Ley general tributaria, en todo caso, se califica de grave, lo cual es desproporcionado, pues una base imponible negativa se puede obtener indebidamente utilizando facturas falsas, ocultando ventas o contabilizando gastos reales, pero que no son fiscalmente deducibles –supuesto éste no sancionable por la vía del artículo 195 de la LGT, al ser constitutivo de simple negligencia–, por lo que la calificación unitaria de grave es desproporcionada cuando la comisión sea dolosa o se incurra en simple negligencia. Crítica especial merecerá la calificación unitaria de la infracción tributaria, auténtico despropósito que vulnera de forma clara la presunción de inocencia del presunto infractor, pues una pequeña dosis de medio fraudulento, por nimia que sea, convierte la infracción en grave o muy grave. Seguidamente se analizan los tipos de los artículos 191 a 206 bis de la LGT, junto con la infracción por no declarar bienes y derechos en el extranjero, si bien hay que rechazar el sistema legal de liquidación de las sanciones tributarias, al haber optado el legislador por un sistema de porcentajes y quebrados que nada tienen que ver con la culpabilidad del presunto infractor, vulnerando por ello el principio de proporcionalidad, máxime teniendo en cuenta que, en la inmensa mayoría de los casos, también se vulnera el principio de legalidad. Esta aritmética ha anulado el libre albedrío, que no discrecionalidad, del instructor, ahora convertido en funcionario autómatas y recaudador, pues la verdadera naturaleza de las sanciones tributarias, dada su generalización, es recaudatoria.

El Capítulo V dedicado a la **“La graduación de las sanciones tributarias”**, comienza con una evolución histórica, para seguidamente diferenciar entre graduación y reducción de las sanciones tributarias, ya que el actual criterio de graduación relativo al acuerdo o la conformidad del interesado, lo vamos a

considerar un criterio de reducción, pues el mismo nada tiene que ver con la culpa del presunto infractor. La conformidad a la propuesta de regularización y los objetivos eminentemente recaudatorios de la Inspección de los Tributos, son uno de los grandes males de nuestra Hacienda pública, pues fomentan el fraude e incentivan la economía sumergida, lo primero porque la factura fiscal se negocia por quien tiene capacidad económica para ello, por mejor decir, a mayor renta mayor capacidad negociadora, segundo, porque los deudores a la Hacienda pública se verán imposibilitados para trabajar de forma legal, sin olvidar la flagrante vulneración de derechos fundamentales que conlleva. Una vez más vemos la aritmética aplicada en los criterios de graduación de las sanciones tributarias, por lo que tenemos que repetir que estos criterios mecanicistas nada tienen que ver con la proporcionalidad que se predica de las sanciones tributarias. En este capítulo veremos que hay sanciones que no se gradúan y que los criterios de graduación no sólo están recogidos en el artículo 187 de la LGT, sino que están dispersos por los diferentes artículos que tipifican las infracciones tributarias. Por último, propugnamos el retorno de la condonación de las sanciones tributarias, actualmente sólo vigente en las provincias vascongadas, como paliativo a la actual crisis económica y financiera.

En los dos últimos capítulos se compara la normativa estatal con la navarra y con la de las Diputaciones forales del País Vasco, la primera sigue anclada en la Ley 25/1995, por ello, todavía divide las infracciones tributarias en graves y simples, y, en lo atinente a las Haciendas cascas, si bien han actualizado su normativa, no clasifican las infracciones tributarias y los criterios de calificación de las infracciones tributarias los convierten en criterios de graduación de las sanciones tributarias.

El presente trabajo se ha culminado teniendo en cuenta las siguientes leyes: Ley orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de delito fiscal, Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento

administrativo común de las Administraciones públicas y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.

CAPÍTULO I

La potestad sancionadora de la Hacienda pública

I. El *ius puniendi* del Estado

El apartado 1 del artículo 25 de la Constitución española otorga al Estado el *ius puniendi* –el derecho a castigar–, en su doble faceta administrativa y penal, al disponer que “nadie podrá ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta¹ o infracción administrativa, según la legislación vigente²”. El Tribunal Constitucional en sentencia 77/1983, de 3 de octubre, ha declarado: “No cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable. Siguiendo esta línea, nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que, lejos de ello, la ha admitido en el artículo 25.3, aunque, como es obvio, sometiéndola a las necesarias cautelas que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos”.

Esta dualidad punitiva se manifiesta, de forma unitaria, en el ámbito penal (artículo 117.5 CE, salvo la jurisdicción militar) frente a las múltiples potestades sancionadoras correspondientes a las diferentes Administraciones públicas que

¹ Suprimidas a partir de 1 de julio de 2015 por la Ley orgánica 1/2015 cuya exposición de motivos, en su parágrafo I, dispone: “Se suprimen las faltas que históricamente se regulaban en el Libro III del Código penal, si bien algunas de ellas se incorporan al Libro II del Código reguladas como delitos leves. La reducción del número de faltas –delitos leves en la nueva regulación que se introduce– viene orientada por el principio de intervención mínima, y debe facilitar una disminución relevante del número de asuntos menores que, en gran parte, pueden encontrar respuesta a través del sistema de sanciones administrativas y civiles”.

² Juan Zornoza Pérez (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias [Los principios constitucionales del Derecho sancionador]*. Editorial Civitas. Madrid 1992, página 74), entre otros muchos, considera que la expresión “legislación vigente” tiene diverso significado en el ordenamiento penal y en el administrativo sancionador, ya que la intervención represiva que se produce en el ámbito penal tiene mayor intensidad que la producida en el ámbito administrativo, puesto que puede afectar a la libertad o a otros derechos fundamentales.

jalonan la división territorial del Estado y debe ejercitarse, ya estemos en uno u otro orden, con respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos, pues hay que recalcar que “la Constitución, y muy particularmente los derechos fundamentales, inspiran y alientan todo nuestro ordenamiento, hasta sus últimas o más modestas consecuencias (STC 160/1997, de 2 de octubre).

Las razones de esta escisión, según Parada Vázquez³, son de tipo político –las reacciones defensivas de los grupos dominantes frente a sus antagonistas– y legislativo, pues dicho poder desconfía de los Tribunales. El citado autor hace una incursión en el Derecho europeo –francés, italiano y anglosajón⁴– señalando que al principio el poder ejecutivo sólo podía definir infracciones, correspondiendo la imposición de las sanciones a los Tribunales de justicia, produciéndose la progresiva despenalización por la masificación de las sanciones y por la falta de coordinación entre ambos poderes, el ejecutivo y el judicial. En lo atinente a España, analiza la potestad sancionadora de la Administración, diferenciando tres períodos: 1º, desde la Constitución de Cádiz (1812) hasta la Dictadura del General Primo de Rivera (1923), período caracterizado por la aparición y afirmación de un poder sancionador moderado y limitado a las autoridades gubernativas de índole provincial o local (alcaldes y gobernadores); 2º, de 1923 a 1939, comprende la legislación de la Dictadura y de la II República, caracterizado a su vez por la politización del poder sancionador y la apertura de su ejercicio a las autoridades gubernamentales, Ministro de la Gobernación y Consejo de Ministros; 3º, período que se inicia en 1939, con la expansión del

³ Ramón Parada Vázquez. “El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal”. *Revista de Administración pública*, nº 67/1972.

⁴ En el Derecho anglosajón el principio se remonta al famoso artículo 2 de la Carta Magna de Juan Sin Tierra (1215), donde el tema de las facultades sancionadoras del monarca está explícitamente previsto y regulado. Los barones imponen al rey que ningún hombre libre pueda ser cogido, empuñado, exilado, ni de algún modo arruinado (*nullum libre homo cogiatur vel impresonetur aut exuletur aut alique modo distrustur*), sino *per legale iudicium parium* y según la *lex terrae*. De este precepto –uno de los más prestigiosos del Derecho constitucional– deriva su origen la institución del jurado y la incapacidad represiva del monarca y del ejecutivo.

poder sancionador al ámbito de todos los sectores de intervención administrativa especial, sin la pérdida de sus anteriores caracteres⁵.

Nieto García⁶ señala que durante el siglo XIX los distintos países europeos siguieron vías muy diversas a la hora de regular la potestad sancionadora de sus Administraciones públicas, debido a la distinta recepción e interpretación del principio de separación de poderes en sus respectivos ordenamientos. De esta manera, en Francia y Alemania, por ejemplo, se procedió a una radical jurisdiccionalización de la potestad sancionadora en cuanto que su ejercicio fue encomendado, con ligerísimas excepciones, a los Tribunales, mientras que en otros países, como Suiza, Austria y España, el mismo principio de la separación constitucional de poderes, en modo alguno impidió a la Administración ser titular de una potestad sancionadora propia, que incluso, y aunque fuera excepcionalmente, podía ejercer casi con absoluta impunidad. En este sentido apunta De Palma del Teso⁷ que a diferencia de lo acaecido en otros sistemas jurídicos europeos, nuestro derecho sancionador administrativo no surge de una segregación del Derecho penal en un intento de descargar de asuntos a los Tribunales penales.

La ley –en ocasiones, la propia Constitución– debe otorgar a la Administración las pertinentes potestades administrativas para que la misma sirva con objetividad los intereses generales (CE Art. 103.1) actuando, en todo caso, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, sin asomo de arbitrariedad (STC 92/2009, de 29 de abril), de tal forma que sin una atribución previa de potestades –al menos en el ámbito sancionador– la Administración pública no

⁵ Este tercer período, añadimos nosotros, finaliza con la Constitución de 1978, iniciándose un cuarto que continúa la senda expansionista, pero que viene caracterizado por dos notas: la desviación de poder, pues los regímenes sancionadores sectoriales se diseñan para incrementar los ingresos públicos y la instrumentalización del proceso penal al servicio de la Administración, tendente a garantizar el ordenamiento jurídico administrativo.

⁶ Alejandro Nieto García. *Derecho administrativo sancionador*. Editorial Civitas. Madrid 2000, página 45.

⁷ Ángeles de Palma del Teso. *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*. Editorial Tecnos. Madrid, 1996, página 25.

puede actuar⁸, y, cuando lo haga, debe hacerlo sometiéndose plenamente –sin fisuras– a la ley y al Derecho, añadiendo el artículo 3.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común –en similares términos el 3.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público– que “la actuación de la Administración pública respectiva se desarrolla para alcanzar los objetivos que establecen las leyes y el resto del ordenamiento jurídico”.

Así, pues, en materia sancionadora, la ley se erige en el basamento de toda la institución⁹, desde su origen, pues la pertinente habilitación se contiene en la Constitución, pasando por su aplicación, ya que por ley deben tipificarse los ilícitos susceptibles de ser sancionados –aspectos procedimentales incluidos–, hasta llegar a la imposición y ejecución de la sanción, en cuyo devenir también el instructor del expediente debe actuar con imparcialidad, con pleno sometimiento a la ley y al Derecho.

Ninguna potestad es un privilegio y menos la sancionadora; indudablemente la Administración se ve revestida de unos poderes exorbitantes, pero esa supremacía administrativa es expresión de su función vicarial, tendente a servir el interés general, concepto jurídico indeterminado¹⁰ (STC 68/1984, de 11 de julio) que, en lo atinente a la Hacienda pública, no se puede identificar con el *animus recaudandi*, sino con el respeto a los principios proclamados en el artículo 31.1 de la Constitución. Es, pues, incuestionable la necesidad de que la Administración actúe a través de las potestades administrativas, máxime teniendo en cuenta el mandato que el Constituyente dirige a los poderes públicos

⁸ La discusión doctrinal en torno a la vinculación positiva o negativa de la Administración a la ley no tiene ningún sentido en el ámbito sancionador, pues la misma sólo se puede ejercer cuando haya sido expresamente reconocida por una norma con rango de ley (LRJPAC 127.1, actual 25.1 de la Ley 40/2015).

⁹ Luis María Díez-Picazo Giménez (“El principio de legalidad penal en la Constitución española”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 3/2001), citando “El espíritu de las leyes” de Montesquieu, afirma que el principio de legalidad penal es una manifestación de la separación de poderes, al ser preciso que la norma penal sea producida por alguien distinto de quien está llamado a aplicarla porque, de lo contrario, habría riesgo de uso opresivo del *ius puniendi*.

¹⁰ Eduardo García de Enterría. “Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 89/1996.

contenido en el artículo 9.2 de la Constitución, lo que Eduardo Linde Paniagua¹¹ ha denominado, en el entorno de nuestro Estado social y democrático de derecho (CE Art. 1.1), como “cláusula de transformación”. Tampoco podemos cuestionar la propia potestad sancionadora de la Administración pues, como ya hemos dicho, viene reconocida en la Constitución, bien entendido que se trata de una potestad reglada¹², en la que no hay margen de decisión entre las diferentes opciones posibles, de tal forma que el órgano sancionador ha de llegar a la única solución jurídica viable, previa interpretación de la norma jurídica de cobertura, aun cuando ésta contenga conceptos jurídicos indeterminados¹³.

Con estos antecedentes nuestro estudio se tendrá que centrar en la forma de ejercer esa potestad sancionadora, indagando cuáles son los fines de la Administración, enjuiciando las sanciones impuestas a los administrados para saber si la Administración actúa con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, analizando si incurre en desviación de poder¹⁴ o en cualquier otra extralimitación, en averiguar, en definitiva, si las sanciones son proporcionales a las infracciones y éstas a su vez a los ilícitos cometidos, lo que lleva a pronunciarnos sobre el grado de culpabilidad del presunto infractor, así como a determinar la gravedad de aquellos ilícitos.

II. La potestad sancionadora de la Administración pública

La potestad sancionadora de la Administración se regula en el Título IX de la Ley 30/1992 y en el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se

¹¹ AA. VV. *Parte Especial del Derecho Administrativo*. Coordinador: Eduardo Linde Paniagua. Editorial Colex. Madrid 2007, página 62.

¹² La potestad discrecional admite varias soluciones válidas en derecho.

¹³ El margen de decisión propio de los conceptos jurídicos indeterminados se ha tratado de reducir al máximo mediante la “técnica de las tres zonas de la verdad”, que diferencia en todo concepto jurídico indeterminado una zona de certidumbre positiva, que determina sin duda lo que entra en el concepto, otra de certidumbre negativa, que excluye sin duda ciertos contenidos y, por último, la zona de incertidumbre propiamente dicha, a la que se restringe el margen de apreciación.

¹⁴ Se trata de una desviación generalizada –al por mayor– no controlable por los Tribunales, pues el control de legalidad (CE Art. 106.1) que efectúan los del orden contencioso-administrativo hace referencia a la revisión de un acto o disposición concreto.

aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora donde, como luego veremos, se recoge la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, relativa a que los principios del orden penal son aplicables “con matices” en el procedimiento administrativo sancionador. Estas normas han sido derogadas por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, pero como la misma no entrará en vigor hasta el 2 de octubre de 2016, en puridad, no podemos hablar de legislación derogada. Dicha ley, y su gemela de la misma fecha, la Ley 40/2015 de régimen jurídico del sector público se aplicarán a todo el sector público –la 39/2015 a todas las Administraciones públicas, excepto los artículo 111, 114.2 y disposición transitoria segunda que sólo afectan a la Administración del Estado– que comprende la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración local y el sector público institucional.

El artículo 25 de la Constitución, en la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional, prohíbe que en la tipificación de las infracciones y sanciones, como regla general, haya una remisión de la ley al reglamento, sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en la propia ley. Esta exigencia planteaba un importante problema a las entidades locales que, carentes de potestad legislativa, no podían cubrir esa exigencia en sus ordenanzas, dándose la paradoja de que la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, les atribuía potestad sancionadora en su artículo 4.1.f), pero no podían tipificar infracciones y sanciones en sus ordenanzas si no estaban previstas en una ley sectorial, ya fuera estatal o autonómica.

De hecho, el artículo 59 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, prevé las multas máximas por infracción de ordenanzas en función del número de habitantes del respectivo municipio, si bien, en ausencia de una ley sectorial, tales previsiones carecían de contenido práctico,

teniendo muchas probabilidades de prosperar la impugnación de dichas ordenanzas locales en la vía contenciosa. El Tribunal Supremo (STS 3ª, 29.09.2003, recurso 5167/1998) y el Tribunal Constitucional (STC 132/2001, de 8 de junio) no fueron ajenos a esta polémica, lo que contribuyó a que los entes locales se vieran desapoderados para tipificar infracciones y sanciones aunque tuvieran la competencia reglamentaria para incidir, mediante ordenanzas, en actividades privadas en materia de ornato, ruido, seguridad, salubridad y en relación con ámbitos típicamente municipales, como la edificación, los juegos, los animales, los mercados, el uso de bienes o servicios públicos, el transporte urbano, etc.

Fue la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, la que puso fin al citado vacío añadiendo un Título XI –“Tipificación de las infracciones y sanciones por las entidades locales en determinadas materias”– a la Ley 7/1985, pues en palabras de su exposición de motivos, “no podía demorarse por más tiempo la necesidad de colmar la laguna legal que existe en materia de potestad sancionadora municipal en aquellas esferas en las que no encuentren apoyatura en la legislación sectorial, estableciendo criterios de tipificación de las infracciones y las correspondientes escalas de sanciones para que las funciones de esta naturaleza se desarrollen adecuadamente, de acuerdo con las exigencias del principio de legalidad adaptadas a las singularidades locales, y siempre en defensa de la convivencia ciudadana en los asuntos de interés local y de los servicios y el patrimonio municipal, conforme a la doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Constitucional 132/2001, de 8 de junio”.

Respecto de las Comunidades Autónomas, ha señalado el Tribunal Constitucional que la potestad sancionadora no constituye un título competencial autónomo y, por ello, pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías dispuestas en ese ámbito del derecho sancionador y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del

territorio (STC 156/1995, de 26 de octubre). Los problemas surgen cuando la competencia es compartida con el Estado y éste establece, con carácter básico, un catálogo mínimo de conductas que deben considerarse infracciones administrativas, unos criterios generales para la determinación de la gravedad de las mismas o una escala de sanciones con unos límites máximos y mínimos, etc., en cuyo caso, esa regulación normativa uniforme, a la que responde la noción material de norma básica, debe permitir, no obstante, que cada Comunidad Autónoma introduzca en persecución de sus propios intereses las peculiaridades que estime pertinentes dentro del marco competencial que en la materia dibuje el bloque de constitucionalidad, pues la ausencia de una monolítica uniformidad jurídica no infringe necesariamente el artículo 149.1.1 de la Constitución, ya que este precepto no exige un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que, por otra parte, sería incompatible con la opción por un Estado organizado en la forma establecida en el Título VIII de la Constitución, sino que, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de derechos y al cumplimiento de los deberes se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (STC 120/1998, de 20 de junio).

La promulgación de la Constitución ha propiciado la continua expansión de la potestad sancionadora de la Administración, llegando incluso a invadir al Derecho penal¹⁵, pues se pretende que dicho proceso sirva de garantía al ordenamiento jurídico administrativo, por ello, asumida la necesidad de dicha

¹⁵ Jesús María Sánchez Silva (*La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 2001, página 20) constata la existencia de una tendencia claramente dominante en la legislación de todos los países hacia la introducción de nuevos tipos penales así como a una agravación de los ya existentes, que cabe enclavar en el marco general de la restricción, o la “reinterpretación” de las garantías clásicas del Derecho penal sustantivo y del Derecho procesal penal. Creación de nuevos “bienes jurídico-penales”, ampliación de los espacios de riesgos jurídico-penalmente relevantes, flexibilización de las reglas de imputación y relativización de los principios político-criminales de garantía no serían sino aspectos de esta tendencia general, a la que cabe referirse con el término “expansión”. Tal “expansión” es, por cierto, una característica innegable del Código penal español de 1995 y la valoración positiva que importantes sectores doctrinales han realizado del mismo pone de relieve cómo la tópica “huida (selectiva) al Derecho penal” no es sólo cuestión de legisladores superficiales y frívolos, sino que empieza a tener una cobertura ideológica de la que hasta hace poco carecía.

potestad, hay que plantearse cómo se ejerce la misma, y, en concreto, si es necesario que cada sector del Derecho administrativo contenga su propio régimen sancionador, pues pocas veces olvida el legislador incluir un título dedicado a dicho régimen en las múltiples leyes que regulan los diferentes ámbitos de la realidad social, siendo desproporcionadas, o al menos excesivas, la inmensa mayoría de las multas por lo elevado de sus cuantías. Respecto de esta última cuestión –la cuantía legítima de la multa–, decía García de Enterría¹⁶ que hay un principio general que proviene del Código penal de 1848 y que recogía el artículo 603 del Código de 1973, según el cual, y salvo el caso de que otra cosa fuese dispuesta por leyes especiales, las facultades sancionadoras de la Administración no pueden exceder de las que el Libro III del Código penal, relativo a las faltas, establece a favor de las autoridades judiciales; pero, obviamente, este principio no lo recoge el Código penal de 1995, de hecho la última reforma operada por la Ley orgánica 1/2015, de 30 de marzo, suprime ese Título III, siendo frecuente que el importe de las sanciones administrativas supere con creces, no sólo las multas con que se sancionan los delitos leves –antiguas faltas–, sino incluso las de determinados delitos menos graves.

Con fines realmente elogiables, la tendencia actual del legislador es involucrar a determinados ciudadanos en un sinfín de obligaciones bajo el apercibimiento de un severo régimen sancionador, si bien, en muchos casos, lo que realmente se penaliza es la propia labor que debería llevar a cabo la Administración responsable del servicio. Así, por ejemplo, en materia de blanqueo de capitales, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo¹⁷, tras describir lo que debe entenderse por blanqueo de capitales, convierte a los sujetos obligados enumerados en el artículo 2 de la misma –entidades financieras, promotoras, abogados, auditores, asesores fiscales,

¹⁶ Eduardo García de Enterría y Tomás–Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo II*. Editorial Civitas, 2ª edición reimpressa. Madrid 1982, página 177.

¹⁷ La Ley 10/2010 traspone la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre, desarrollada por la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto.

notarios, registradores, etc.– en “guardianes” del sistema financiero¹⁸, los cuales tendrán que denunciar ante el Servicio de Prevención del Banqueo de Capitales cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto del que exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo (LPBC Art. 18.1).

Aunque a fecha actual sólo se ha sancionado a determinadas entidades financieras, lo cierto y verdad es que la labor del Banco de España se encomienda a esos “guardianes” que tendrán que emplear múltiples recursos si no quieren incurrir en las infracciones que se describen en el Capítulo VIII de la Ley 10/2010; pero, es evidente que esa función de “guardián” del sistema financiero puede realizarse por otros medios menos gravosos, por ejemplo, estableciendo los oportunos protocolos de colaboración que ayuden al cumplimiento de las obligaciones, evitando de esta forma la confrontación con los sujetos obligados, en definitiva, imponiendo sanciones sólo de forma residual. La desproporción no sólo está en las innumerables obligaciones que asumen los sujetos relacionados en el artículo 2 de la Ley 10/2010, sino en la cuantía de las multas¹⁹.

La inmensa mayoría de los ciudadanos acepta de buen grado que se sancione la comisión de los ilícitos más graves, pero en determinados ámbitos las sanciones están tan generalizadas que se han convertido en auténticos impuestos –se sanciona para recaudar–, siendo el ejemplo más paradigmático, las sanciones de tráfico y las tributarias, donde el automatismo y el *animus recaudandi* han destronado a la presunción de inocencia, ya que como ya dijera Francisco González Navarro²⁰ la multa es el tipo ideal de sanción, pues constituye un

¹⁸ El artículo 1.1 de la Ley 10/2010 establece como bien jurídico protegido la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica.

¹⁹ Las infracciones leves se sancionan con multa de hasta 60.000 euros, las graves con multa de 60.001 a 150.000 euros, pudiendo alcanzar las muy graves la cuantía de 1.500.000 euros, y ello, con independencia de las sanciones que se pueden imponer a los directivos y administradores que sean responsables de las infracciones graves y muy graves.

²⁰ Jesús González Pérez y Francisco González Navarro. *Comentarios a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*. Tomo II. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 1999, página 2648.

medio, espurio pero real, de allegar ingresos para el poder público. Alonso Timón²¹ lo expone en estos términos: “Observamos con cierta preocupación que lejos de converger ambas premisas (potestades y garantías) se acrecienta en nuestros días la divergencia, especialmente en algunos ámbitos muy sensibles socialmente, donde, por diversos motivos que se expondrán someramente, se ha incrementado notablemente la intensidad y extensión de la potestad sancionadora de manera directamente proporcional a la minoración de las garantías de los ciudadanos frente al ejercicio de la misma por parte de todas las Administraciones públicas existentes. Dicha intensidad queda reflejada en el mayor número de ámbitos, supuestos regulados y consecuencias punibles recogidas en nuestro ordenamiento y la extensión se refleja en el notable incremento de órganos públicos dotados de potestad sancionadora como consecuencia de la galaxia administrativa en la que vivimos en la actualidad, con la aparición de entes públicos, territoriales y no territoriales, a los que se les ha dotado, en muchos casos, de potestad sancionadora de manera poco justificada”.

Respecto de las sanciones tributarias, lo primero que hay que constatar, es que la gestión y la recaudación de los impuestos –telemática, pues ya no está permitido presentar declaraciones tributarias en papel– corre a cargo del contribuyente que además asume todo un conjunto de obligaciones accesorias relacionadas en mayor o menor medida con su actividad empresarial, y lo segundo, que las Dependencias de Gestión e Inspección Tributaria sancionan el incumplimiento de todo ese conjunto de obligaciones tributarias, principales y accesorias, cualquiera que haya sido el grado de negligencia del contribuyente (LGT Art. 183.1), si bien un análisis somero de los artículos 191 a 206 bis de la LGT nos lleva a concluir que “todo” incumplimiento es sancionable. El abuso de poder por parte de la Administración tributaria²² es evidente, pues no sólo la sanción tributaria es desproporcionada, sino que es inasumible la innumerable

²¹ Antonio J. Alonso Timón. “Algunas reflexiones breves acerca de la potestad sancionadora de la Administración en tres ámbitos ‘sensibles’: urbanismo, tributario y seguridad vial”. *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, XLIII (2010).

²² La Administración tributaria actual es una Administración burocratizada que no persigue el fraude fiscal real, sino los errores del contribuyente (fraude fiscal aparente), propiciados por una legislación caótica en cambio permanente.

carga fiscal, directa e indirecta, que soporta el contribuyente, ya transformado en jurista de reconocido prestigio que anualmente debe conocer, aplicar e interpretar el ingente número de normas tributarias que publican las diferentes Administraciones tributarias.

Las multas de tráfico y los delitos contra la seguridad vial son el ejemplo más característico de la fuerza expansiva del *ius puniendi* del Estado. Indudablemente, la vida y la integridad corporal son los bienes más preciados y deben ser dignos de la mayor protección, pero las sanciones de tráfico están orientadas fundamentalmente a allegar ingresos²³ a las maltrechas arcas públicas de los Ayuntamientos –sin despreciar lo que recauda el Ministerio del Interior–, ya que su escasa cuantía, en comparación con las tasas –suprimidas para las personas físicas por Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero– y costas judiciales, imposibilita el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa; por su parte, el sistema penal pretende servir de garantía al ordenamiento jurídico administrativo, pues algunas de las conductas reguladas en el capítulo relativo a los delitos contra la seguridad vial, constituyen un auténtico reforzamiento de la autoridad administrativa sin contenido material de antijuridicidad, por ejemplo, conducir a velocidad superior a la permitida en más de 60 kilómetros por hora en vía urbana o a 80 en vía interurbana (CP Art. 379.1), la negativa a someterse a las pruebas de alcoholemia (CP Art. 383), conducir sin haber obtenido nunca permiso o licencia de conducción o habiendo perdido los puntos asignados reglamentariamente (CP Art. 384), etc. Es cierto –y loable– que se ha reducido la mortalidad en los accidentes de tráfico, como cierto es que “no hay excusa en el cumplimiento de una ley vigente para la vulneración de un derecho fundamental” (STC 243/1988, de 19 diciembre).

La propia Constitución limita la potestad sancionadora de la Administración, pues los principios que enumera su artículo 25 se traducen en auténticos derechos

²³ El procedimiento sancionador regulado en los artículos 70 a 82 del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, ya sea abreviado u ordinario, está dirigido a dificultar la impugnación de las multas, con desprecio absoluto de los derechos fundamentales de los conductores.

subjetivos de los ciudadanos, no pudiendo quedar la integridad de los mismos a la discrecionalidad unilateral de la Administración pública, la ejerza o no con prudencia, por incidir sobre valores esenciales y trascendentales de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad humana (STC 50/1995, de 23 de febrero), si bien, ni unos ni otros tienen carácter absoluto. El Tribunal Constitucional (STC 77/1983, ya citada) ha declarado que los límites de dicha potestad, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente previstos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas. Fernando Garrido Falla²⁴ enumera los siguientes límites:

- El sometimiento a la ley, tanto en su aspecto material como procedimental, pues están prohibidas las sanciones automáticas o de plano, de tal forma que sin procedimiento no hay sanción.
- La interdicción de las penas privativas de libertad²⁵ (CE Art. 25.3).
- El respeto de los derechos de defensa (CE Art. 24), es decir, el derecho a conocer los cargos antes de la imposición de la sanción, para poder oponer frente a ellos las oportunas excepciones y defensas.
- La subordinación a la autoridad judicial.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el control de legalidad de la actuación administrativa (CE Art. 106.1), también se ha pronunciado respecto de los límites de la potestad sancionadora, cohonestando dicha potestad con los derechos fundamentales de los presuntos infractores. Así, por ejemplo, la sentencia de 12 de febrero de 1986, señala: “Cuando de ejercitar la potestad sancionadora se trata, el más exquisito cuidado en la observancia de la forma se impone. Porque es la potestad sancionadora de la Administración potestad sumamente grave y temible cuyo ejercicio, como el de la potestad punitiva

²⁴ AA.VV. *Comentarios a la Constitución*. Coordinador: Fernando Garrido Falla. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid 1985, página 533.

²⁵ Dicha prohibición ha sido desarrollada por el artículo 131.1 de la Ley 30/1992, actual 29.1 de la Ley 40/2015, que dispone: “Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad”.

general del Estado, debe verse rodeado de las máximas cautelas. La Constitución de 1978 ha situado en un mismo plano –con ligeras diferencias de matiz– la potestad sancionadora penal y la administrativa. Y ello es resultado de una corriente doctrinal que ha salido al paso del imparable crecimiento de la potestad sancionadora de la Administración a través de toda nuestra historia constitucional. Este tratamiento común de lo punitivo penal y de lo punitivo administrativo obliga a subrayar la idea garantizadora que inspira todo el Capítulo II del Libro VI de la Ley de procedimiento administrativo citada, y el rigor con que debe cumplir la Administración el ritualismo allí consagrado, lo cual no supone rendir culto a la forma en cuanto tal, sino en cuanto sirve de protección y amparo frente a un ejercicio precipitado de tan grave potestad”.

La sanción administrativa es compatible con la reparación del daño causado y con la indemnización de daños y perjuicios²⁶, al disponer el artículo 130.2 de la Ley 30/1992 que “las responsabilidades administrativas que se deriven del procedimiento sancionador serán compatibles con la exigencia al infractor de la reposición de la situación alterada por el mismo a su estado originario, así como con la indemnización de los daños y perjuicios causados que podrán ser determinados por el órgano competente, debiendo, en este caso, comunicarse al infractor para su satisfacción en el plazo que al efecto se determine, y quedando, de no hacerse así, expedita la vía judicial correspondiente”, añadiendo el artículo 22.2 del Real Decreto 1398/1993, actual artículo 90.4 de la Ley 39/2015, que cuando la indemnización de daños y perjuicios no se haya podido determinar durante la tramitación del procedimiento sancionador, dicha cuantificación “se determinará mediante un procedimiento complementario, cuya resolución será inmediatamente ejecutiva”.

²⁶ En el ámbito tributario, la regularización efectuada por la Administración contiene generalmente las tres partidas, así por ejemplo, en el procedimiento inspector, la reparación del daño se identifica con la cuota del acta, la indemnización de daños y perjuicios con los intereses de demora y, en su caso, en expediente aparte se sanciona al obligado tributario.

III. La potestad sancionadora de la Hacienda pública

La Hacienda pública, como cualquier operador jurídico, está sometida a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (CE Art. 9.1), además, en su condición de Administración pública, está sometida plenamente a la ley y al Derecho (CE Art. 103.1), única forma posible de servir con objetividad los intereses generales que, en este ámbito, se identifican con el objetivo de conseguir un sistema tributario justo (CE Art. 31.1).

La potestad sancionadora de la Hacienda pública tiene como antecedente la potestad tributaria reconocida en el artículo 31.1 de la Constitución basada en los principios de igualdad²⁷, generalidad, progresividad y no confiscación. Aunque es usual utilizar el término Hacienda pública en singular, la realidad es que el número de ellas es proporcional a la división territorial del Estado, de tal forma que podemos hablar de una Hacienda pública estatal, cuatro Haciendas forales, diecisiete²⁸ Haciendas autonómicas, y en fin, de una Hacienda pública local por cada municipio, por ello, la Constitución distingue entre potestad tributaria originaria y derivada, la primera, corresponde exclusivamente al Estado que podrá establecer tributos mediante ley, la segunda, a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones locales que podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes, extendiéndose la misma a las demás entidades de derecho público que, a tenor del artículo 4 de la LGT, podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.

La sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre, ha delimitado claramente los conceptos de tributo y sanción, disponiendo en su fundamento jurídico cuarto: “Esto es, precisamente, lo que distingue a los

²⁷ Carlos Palao Taboada (“Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 124/2005) señala: “Puede decirse que la capacidad contributiva es una especificación del principio de igualdad en el ámbito fiscal, análogo a otras especificaciones como el sexo, la raza o la religión. De igual manera que estos criterios de discriminación están excluidos lo están también, en principio, en materia tributaria las diferencias de trato no justificadas por diferencias de capacidad contributiva –cualquier otro criterio de discriminación no es *prima facie* admisible–”.

²⁸ En realidad, dieciséis, ya que la Comunidad Autónoma del País Vasco no gestiona ningún tributo; ese cometido lo realizan las Diputaciones provinciales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.

tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del Erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”, debiendo obtener el presunto infractor más garantías en el procedimiento sancionador, que el contribuyente en los procedimientos de aplicación de los tributos (STC 132/2001, de 8 de junio).

El Derecho tributario sancionador está a caballo entre el Derecho tributario y el Derecho penal, pero sus fuentes hay que buscarlas en este último, pues ya sabemos que en sus principios se basa el régimen sancionador tributario.

El análisis de la potestad sancionadora de la Hacienda pública requiere que aclaremos algunos conceptos.

A. Normativa aplicable

La LGT –en lo que ahora importa, el régimen de infracciones y sanciones– se aplica a todas las Administraciones tributarias (LGT Art. 1.1) con el alcance que se deriva del artículo 149.1 –subapartados 1, 8, 14 y 18– de la Constitución, excepto en la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la foral de Navarra, que se rigen por sus respectivos concierto y convenio económicos, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución.

a) Las Haciendas públicas autonómicas de régimen común aplican el régimen sancionador de la LGT. Esto es así, ya se trate de impuestos cedidos o bien sean tributos propios de la respectiva Comunidad Autónoma. Respecto de los primeros, el artículo 37 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por el que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, reserva al Estado la titularidad de la competencia normativa, y, con

más precisión, el artículo 19.1 de la citada norma establece que los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la LGT, si bien la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias corresponde a dichas Comunidades, según determina el artículo 47.1.c) de la meritada Ley 21/2001. En lo atinente a los tributos propios, el apartado 2 del citado artículo 19 dispone: “La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales”. Con independencia de que sería delirante manejar dos procedimientos sancionadores, las leyes autonómicas que establecen tributos propios, confirman el sometimiento a la LGT, por ejemplo, el artículo 14 de la Ley castellano manchega 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, establece que “las infracciones tributarias relativas al presente impuesto serán calificadas y sancionadas de conformidad con lo previsto en la Ley general tributaria”, o también, el artículo 1.2-16 del Decreto Legislativo 3/2008, de 25 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de tasas y precios públicos de la Generalidad de Cataluña, que dispone “la calificación de los expedientes sancionadores y la imposición de sanciones se rigen por las disposiciones tributarias generales”, así como el artículo 94 del Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, que establece: “La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de estos impuestos se efectuarán con arreglo a lo dispuesto en este texto refundido, en sus normas de desarrollo, y en la Ley general tributaria”.

b) Las Entidades locales situadas en territorio común aplican el régimen sancionador de la LGT. Esto es así, ya se trate de impuestos obligatorios o

potestativos o de otros tributos²⁹, pues el artículo 11 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, dispone que “en materia de tributos locales, se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley general tributaria y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, con las especialidades que resulten de esta ley y las que, en su caso, se establezcan en las ordenanzas fiscales al amparo de esta ley”.

B. Régimen jurídico

Ya hemos dicho que los principios del Derecho penal se aplican con matices en el ámbito sancionador administrativo y, por tanto, en el ámbito sancionador tributario, si bien mientras en el Derecho penal rige el principio de intervención mínima³⁰, el tributario sancionador busca la máxima intervención, pues el *animus recaudandi*³¹ de la Administración tiende a diseñar un régimen sancionador en el que “todo incumplimiento”, por nimio que sea, es sancionable; pero, ¿el Derecho penal es fuente supletoria del ordenamiento sancionador tributario? La respuesta es negativa³², en realidad, las leyes penales sólo se aplican para castigar la comisión de delitos, pues como dispone el artículo 4.2 del Código civil, las leyes

²⁹ El artículo 218.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña aprobado por Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio, otorgaba a la Generalidad competencia en materia de financiación local, incluyéndose dentro de la misma la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales, pero dicha posibilidad fue anulada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 31/2010, de 28 de junio.

³⁰ Determinar si el lugar de una conducta antijurídica es el Código penal, una ley penal especial o una disposición extrapenal es, sin duda, competencia exclusiva del legislador sin más límite que el respeto a los derechos fundamentales constitucionales. Ahora bien, la intervención mínima –el Derecho penal protege únicamente los bienes jurídicos más importantes frente a las formas más graves de agresión– nos conduce al principio de subsidiariedad, que atiende a la siguiente escala de valores: 1º, medidas no sancionadoras, por ejemplo, una adecuada política social; 2º, sanciones no penales, como la nulidad, el pago de indemnizaciones; 3º, sanciones administrativas; 4º, sanciones penales, cuando ninguno de los medios anteriores sea suficiente para salvaguardar los bienes jurídicos protegidos.

³¹ Es perfectamente legítimo adoptar medidas legislativas para garantizar el cobro de la deuda tributaria, no así diseñar un régimen sancionador tributario para allegar recursos a las arcas públicas.

³² Y una consecuencia importante es que las reglas de interpretación de las leyes penales, en concreto, el concurso de normas regulado en el artículo 8 del Código penal, no son aplicables en el procedimiento sancionador tributario.

penales no se aplicarán a supuestos distintos de los comprendidos expresamente en ellas. La LGT confirma la respuesta dada:

- El apartado 1 del artículo 7 de la LGT tras declarar que los tributos se regirán por la Constitución, por los tratados o convenios internacionales, por las normas que dicte la Unión Europea, por la propia Ley general tributaria, por las leyes reguladoras de cada tributo, etc., proclama en su apartado 2 que “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”. Por derecho común se entiende, en el sistema mercantil de fuentes, el Derecho civil, en cuanto derecho privado general, o en palabras de José A. Antón Pérez³³, el propio Código civil, al disponer el artículo 4.3 del citado código que las disposiciones del mismo se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes.
- El artículo 178 de la LGT, relativo a los principios de la potestad sancionadora, dispone que “la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley”, excluyendo del régimen sancionador tributario toda referencia al Derecho penal, si bien, a continuación, el citado precepto hace referencia a los principios de esa rama del derecho, al disponer: “En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley”.
- El artículo 207 de la LGT, relativo al procedimiento sancionador en materia tributaria, como no podría ser de otra forma, omite toda referencia al Derecho penal, al disponer que el mismo se regulará: a) por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo; b) en su defecto, por las normas reguladoras del

³³ AA. VV. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Coordinador: Narciso Amorós Rica. Editorial EDERSA. Madrid 1982, página 106.

procedimiento sancionador en materia administrativa. Al respecto, una de las principales novedades de la Ley 39/2015 es que el procedimiento sancionador se integra como una especialidad dentro del procedimiento administrativo común.

C. Bien jurídico protegido

La norma represiva, ya sea penal o administrativa, protege el mismo bien jurídico, el sistema tributario, ya que la infracción por dejar de ingresar³⁴ (LGT Art. 191) y el delito contra la Hacienda pública (CP Art. 305) tienen la misma esencia, dependiendo la calificación del ilícito de la cuantía defraudada y del grado de culpabilidad. Incorre en delito fiscal el contribuyente que dolosamente defrauda a la Hacienda pública por cuantía superior a 120.000 euros; si falta uno de estos dos elementos el ilícito deviene en infracción tributaria, por ejemplo, si hay dolo y la cuantía defraudada es inferior a 120.000 euros estamos en presencia de una infracción tributaria muy grave, y, si no hay dolo y la cuantía defraudada excede de 120.000 euros la infracción tributaria, en su caso, se calificaría de grave o leve, en función de la culpa o negligencia del presunto infractor. Además, el tipo del delito contra la Hacienda pública es un tipo penal en blanco³⁵, como lo es el tipo infractor por dejar de ingresar (LGT Art. 191), así denominados porque para definir el tipo del ilícito es necesario acudir a otras disposiciones ajenas a la propia norma, que pueden tener incluso carácter reglamentario (STC 24/2004, de 24 de febrero).

a) El bien jurídico protegido desde la óptica del Derecho penal. El Código penal actual aprobado por Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, regula en un

³⁴ Las infracciones tributarias de menor entidad y por supuesto los incumplimientos formales no se pueden equiparar con conductas criminales.

³⁵ El Tribunal Constitucional ha admitido la constitucionalidad de esta técnica siempre que se respeten los siguientes requisitos: 1º, el reenvío normativo debe ser expreso y ha de estar justificado en atención al bien jurídico protegido por la norma penal; 2º, la ley “en blanco” debe contener necesariamente el núcleo esencial de la prohibición que constituye el ilícito, así como la pena que debe ser impuesta en su caso; 3º, finalmente, se impone como requisito de seguridad jurídica, que la conducta que se ha calificado como delictiva quede suficientemente precisada con el complemento de la norma a la que se remite la ley penal en blanco (STC 127/1990, de 5 de julio).

título aparte los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad Social, lo que nos lleva a creer que en este tipo de delitos hay una víctima concreta, la Hacienda pública defraudada, y a su través, los contribuyentes que de ella dependen y la sociedad en general. Fermín Morales Prats³⁶ considera que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda pública en su faceta de recaudación tributaria. Inicia su exposición, citando a Bacigalupo, para excluir que el bien jurídico protegido pueda cifrarse en los deberes de lealtad del contribuyente para con el Fisco, pues esta configuración no parece responder al modelo legal que acoge el Código penal, asentado en criterios de ofensividad material de las conductas atentatorias a la Hacienda pública, ya que el delito de defraudación tributaria no puede ser interpretado como un tipo de mera desobediencia formal a deberes jurídico tributarios *stricto sensu*. Tampoco la fe pública³⁷ puede constituir el objeto jurídico de protección, por cuanto el delito no consiste exclusivamente en el empleo de determinados medios comisivos falsarios o mendaces. El citado autor se adhiere a la doctrina mayoritaria, inclinándose por una configuración del bien jurídico articulada sobre la protección de la Hacienda pública o el Erario público, tratándose de un objeto jurídico de protección con una impronta patrimonial, pero definida desde la óptica de los intereses públicos, lo que permitiría establecer una plena autonomía del mismo con respecto al bien jurídico encarnado por la propiedad o el patrimonio privado. Por consiguiente, el artículo 305 del Código penal estaría tutelando, en puridad, intereses supraindividuales, de carácter colectivo, que se cobijan bajo la idea de patrimonio de la Hacienda pública. Esta configuración no obsta para que, a través del referido bien jurídico, se alcance la tutela indirecta o refleja de otros bienes jurídicos o intereses más difusos (situados en una relación valorativa-secuencial), tales como las funciones de los tributos o bien del

³⁶ AA. VV. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Coordinador: Gonzalo Quintero Olivares. Editorial Thomson-Aranzadi, 5ª edición. Cizur Menor 2005, página 962.

³⁷ La sentencia 363/1986 de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1986 señala: “En lo que respecta a la naturaleza jurídica de la infracción estudiada, con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba que se trataba de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba su colocación dentro del título dedicado a las falsedades; mas, con posterioridad a la referida ley, se entiende que se trata de un delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas”.

patrimonio público en el Estado social y democrático de derecho. En realidad, como afirma Rodríguez Ramos³⁸, la introducción en el ámbito penal de bienes jurídicos protegidos de carácter colectivo y procedentes de otros sectores del ordenamiento jurídico, supone que, en ocasiones, se pueda hablar de un bien jurídico inmediato o intermedio y de otro bien jurídico mediato o final, en nuestro caso, se protege de forma directa, como decíamos, el patrimonio de la Hacienda pública, y de forma indirecta, a la sociedad en su conjunto, a través de la asignación eficaz de los recursos públicos.

b) El bien jurídico protegido desde la óptica del Derecho tributario. Desde la óptica tributaria, ha sido Sánchez Huete³⁹ quien en su monografía sobre las infracciones en la nueva LGT ha ido desglosando los respectivos bienes jurídicos protegidos en función de la clasificación que efectúa de las infracciones tipificadas en la LGT⁴⁰, pero en términos generales existen dos enfoques complementarios sobre lo que ha de entenderse como bien jurídicamente protegido en el ordenamiento tributario sancionador: para el primero, el bien jurídico protegido es el Erario público entendido como el patrimonio de la Hacienda pública en su manifestación de recaudación completa de los diferentes impuestos; para el segundo, el bien jurídico protegido son los valores constitucionales consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución, incluido el justo reparto de la carga tributaria. Desde esta perspectiva lo que se protege a través de las normas sancionadoras no es sólo la actividad puramente recaudatoria sino la función que nuestro ordenamiento atribuye a los tributos –el régimen sancionador no es instrumento de la política económica– y que, como señala el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, no sólo es la de ser medios para recaudar los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos sino también la de servir como instrumentos de la política económica general y para atender a

³⁸ Luis Rodríguez Ramos. *Compendio de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Dykinson. Madrid 2006, página 107.

³⁹ Miguel Ángel Sánchez Huete. *Las infracciones en la nueva LGT*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2007, página 147 y siguientes.

⁴⁰ El citado autor las divide en materiales –éstas a su vez en infracciones de peligro o de lesión– y formales, señalando el dislate que supone sancionar proporcionalmente una infracción que no causa perjuicio económico alguno.

la realización de los principios y fines constitucionales. Así, por ejemplo, Sainz de Bujanda⁴¹, considera que “con la infracción tributaria –sea de obligaciones sustantivas o de deberes formales–, es la colectividad la que aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica que aquella lleva consigo”, desde otro punto de vista, Pérez Royo⁴² incluye como bien jurídico lesionado “el interés general al respeto a la norma en cuanto tal, es decir, el interés general a que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista en la ley”.

D. Naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias

La jurisprudencia y la doctrina, de forma unánime, consideran que los delitos y las infracciones tributarias son, desde el punto de vista ontológico o sustancial, esencialmente iguales⁴³ y que su diferencia es puramente formal en función de los órganos encargados de aplicarla, en similares términos, afirman la identidad sustancial entre penas –léase multas– y sanciones tributarias, máxime teniendo en cuenta que desde la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código penal, las personas jurídicas pueden responder criminalmente de los delitos contra la Hacienda pública que cometan las personas físicas de ellas dependientes.

a) Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias⁴⁴. Los elementos constitutivos de la infracción tributaria están contenidos en la definición que

⁴¹ Fernando Sainz de Bujanda. “En torno al concepto y contenido del Derecho Penal Tributario”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias penales*, nº 1/1968.

⁴² Fernando Pérez Royo. *Infracciones y sanciones tributarias*. IEF. Madrid 1972, página 78.

⁴³ La identidad sustancial de infracción administrativa y delito, fue ya predicada por nuestro Tribunal Supremo en sentencia de 9 de febrero de 1972, recogida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos cuatro años después (sentencia de 8 de junio de 1976, caso Engel) y se incorporó al artículo 24 de la Constitución que ha dado lugar a la caudalosa corriente doctrinal de este Tribunal Constitucional en tal sector a partir de la sentencia 18/1981 (STC 138/1992, de 13 de octubre).

⁴⁴ El parágrafo XXXI de la exposición de motivos de la Ley orgánica 1/2015 dice así: “En nuestro Derecho no existe una diferencia cualitativa entre delitos y faltas. Las diferencias son puramente formales, por el carácter que la ley otorga a una u otra infracción, o cuantitativas en atención al tipo de pena que se les impone. La tipificación de determinadas conductas como faltas penales obedece a simples razones de política criminal, que en el momento actual carecen de suficiente justificación. Y se aprecia una cierta distorsión en la comparativa con el Derecho administrativo sancionador, que en muchos casos ofrece una respuesta sancionadora más

ofrece la propia LGT, cuya redacción primitiva las conceptuaba como “las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo”. Esta definición coincidía sustancialmente con la contenida en el artículo 1 del Código penal de aquella época, según el cual eran “delitos o faltas las acciones y omisiones voluntarias penadas por la ley”. La Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, dio nueva redacción al artículo 77.1 disponiendo: “Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”. Por último, la vigente Ley 58/2003 las define en su artículo 183.1 como “las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. Con base en este artículo, podemos definir las infracciones tributarias de forma similar a los delitos –acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley (CP Art. 1)–, es decir, como aquella acción antijurídica, típica, culpable y punible, pero mientras el legislador incluye en el Código penal, para su conocimiento por los órganos judiciales, aquellas infracciones especialmente reprochables por su mayor gravedad, por el contrario, el Derecho tributario sancionador incluiría infracciones de inferior gravedad o cuando los bienes jurídicos lesionados fueran de un menor rango, tal y como regula la Ley 58/2003, en sus artículos 191 a 206, donde determinados ilícitos son equiparables al delito contra la Hacienda pública, mientras que otros son asimilables a puras infracciones administrativas. El problema es que se pasa con extraordinaria facilidad de un estadio a otro, por ejemplo, un fraude doloso por importe de 120.000,00 euros constituye una infracción tributaria muy grave, pero si el mismo es de 120.000,01 euros –un

contundente que la prevista en el Código penal para conductas teóricamente más graves. De ahí que la reforma lleve a cabo una supresión definitiva del catálogo de faltas regulado en el Libro III del Código Penal, tipificando como delito leve aquellas infracciones que se estima necesario mantener. La supresión de las infracciones constitutivas de falta introduce coherencia en el sistema sancionador en su conjunto, pues una buena parte de ellas describen conductas sancionadas de forma más grave en el ámbito administrativo; en otras ocasiones, se trata de infracciones que son corregidas de forma más adecuada en otros ámbitos, como las faltas contra las relaciones familiares que tienen una respuesta más apropiada en el Derecho de familia; y, en algunos casos, regulan conductas que, en realidad, son constitutivas de delito o deberían ser reguladas de forma expresa como delito”.

céntimo más– se convierte en delito contra la Hacienda pública. ¿Es proporcional este error de salto? Evidentemente, no; en primer lugar, el infractor tendrá pena de cárcel, mínima de un año de prisión, en segundo término, si la pena de multa se impone en su cuantía mínima –100 por cien de la cuota defraudada– resulta inferior a la sanción por infracción tributaria muy grave que puede ascender al 150 por cien de la cantidad dejada de ingresar.

b) Naturaleza jurídica de las sanciones tributarias. Las sanciones tributarias pueden definirse como un mal –privación de un bien o de un derecho, nunca la libertad– infligido por la Hacienda pública a un contribuyente como consecuencia de una conducta ilegal. Martínez Lago⁴⁵ distingue entre crédito tributario –derecho subjetivo que garantiza un interés patrimonial– y sanción tributaria, medida represiva o castigo que se impone como elemento de prevención y retribución de actuaciones ilícitas y antijurídicas, pero que no protege ni tutela esencialmente ese especial interés patrimonial de la Administración, sino que simplemente se causa un mal al sujeto que realizó una conducta infractora. Desde el punto de vista penal, las teorías absolutistas sostienen que el fin exclusivo de la pena es retributivo –se castiga al reo porque es culpable–, por el contrario, para las teorías relativistas la pena se impone para prevenir la comisión de nuevos delitos. Actualmente, predominan las teorías unitarias que unifican ambas posturas: por un lado, mirando al pasado, el fundamento de la pena es retributivo, compensatorio del mal causado, motivo por el cual la pena debe ser proporcional al daño ocasionado; de otra parte, cara al futuro, el fin de la pena es prevenir la comisión de nuevos delitos como forma de protección de los bienes jurídicos más importantes, si bien esta eficacia preventiva afecta tanto a la sociedad –prevención general– como al individuo, lo que se ha venido en denominar prevención especial. Para Jesús González Pérez⁴⁶ son dos los efectos de las sanciones: por un lado, el efecto disuasorio (LRJPAC Art. 131.2, actual 29.2 de la Ley 40/2015), de tal forma que el minuendo

⁴⁵ Miguel Ángel Martínez Lago. “Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias”. *Gaceta Fiscal*, nº 15/2008.

⁴⁶ *Comentarios a la Ley de régimen jurídico ...*, ya citada, páginas 2673 a 2675.

–beneficio obtenido con la sanción– no supere al sustraendo, el importe de la multa; por otro, el efecto ejemplarizante, que en el ámbito tributario se conseguiría mediante la publicación de la lista de los incumplidores más cualificados –listado de defraudadores y morosos–, lo que ha llevado a cabo la Ley orgánica 10/2015, de 10 de septiembre y la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT. El Tribunal Constitucional tiene dicho (STC 239/1988, de 14 de diciembre) que tanto las penas como las sanciones tributarias tienen un mismo carácter represivo, retributivo o de castigo por la realización de una conducta que se considera, penal o tributariamente, ilícita⁴⁷; pero, es que además, si prescindimos de la pena de prisión⁴⁸ (CE Art. 25.3), la similitud entre las penas del artículo 305 del Código penal y la sanción por dejar de ingresar tipificada en el artículo 191 de la LGT son evidentes:

- La multa proporcional en vía penal sobre la cantidad defraudada, equivale a la multa pecuniaria proporcional por dejar de ingresar en vía administrativa, incluso aunque se imponga a una persona jurídica, pues la pena de multa de seis meses a un año (CP Art. 310 bis) se traduce en una cuota diaria mínima de 30 euros y máxima de 5.000 euros (CP Art. 50.4).
- La pena de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social es idéntica, si prescindimos de la referencia a la Seguridad Social, a la establecida en los apartados 1.a) y 2.a) del artículo 186 de la LGT, variando únicamente los plazos.
- La pena de prohibición para contratar con las Administraciones públicas, aplicable sólo a las personas jurídicas, es idéntica a la establecida en los apartados 1.b) y 2.b) del artículo 186 de la LGT, incluso en lo atinente a su carácter potestativo.

⁴⁷ El Tribunal Constitucional omite toda referencia al artículo 25.2 de la Constitución que asigna a las penas privativas de libertad una orientación hacia la reeducación y reinserción social del delincuente.

⁴⁸ En el ámbito sancionador tributario, no hay correspondencia con las penas establecidas en el artículo 310 bis del Código penal para las personas jurídicas –en la remisión que efectúa a los apartados b), c), d), e) y g) del artículo 33.7–, si bien, en otros ámbitos administrativos, por ejemplo, en materia de consumo, para las infracciones muy graves es posible el cierre temporal del establecimiento, según dispone el artículo 52.1 del Real Decreto Legislativo 1/2007.

E. La relación jurídico-tributaria

Abandonada por toda la doctrina la teoría del tributo como relación jurídica obligacional, la LGT hace pivotar las relaciones de la Hacienda pública con los contribuyentes en el concepto caduco e innecesario de relación jurídico-tributaria⁴⁹, estableciendo al respecto el artículo 17.1 de la Ley 58/2003 que “se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”. Desde luego, estamos en presencia de esquemas múltiples que no resultan válidos para los innumerables supuestos en que se traduce el deber de contribuir, ya que la pluralidad de prestaciones que la integran, la diversidad de sujetos que pueden intervenir en una misma prestación y los múltiples procedimientos que se pueden desarrollar para asegurar la efectividad de la obligación principal, impiden reconducir todo ese conglomerado a un esquema jurídico unitario, salvo en lo concerniente a que toda actuación tributaria, ya afecte a los tributos o a las sanciones, tiene carácter reglado⁵⁰. Por su parte, el apartado 2 del citado artículo 17, dispone: “De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de incumplimiento”. Las sanciones tributarias traen causa de la comisión de un hecho ilícito o del

⁴⁹ Tradicionalmente, en la literatura jurídica han existido dos concepciones de relación jurídico-tributaria: la doctrina iuspublicista alemana (Mayer, Jellinek, etc.) la concibió como una relación de poder en la que los súbditos están sujetos a una relación especial de sujeción; la doctrina clásica de raíz liberal (Hensel, Giannini, etc.) la concibe como relación de derecho, entendida como una relación compleja integrada por una constelación de deberes, generalmente formales, en torno al núcleo central de la obligación tributaria. Dicha concepción, a juicio de Carlos Palao Taboada (“La posición del contribuyente frente a la Administración pública”. *Crónica Tributaria*, nº 69/1994) es innecesaria ya que cada uno de los deberes tiene su propio presupuesto de hecho y es autónomo, en el sentido de que no es accesorio de la obligación tributaria principal ya que no depende de ésta.

⁵⁰ El artículo 6 de la LGT establece que los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado, que sólo admiten una solución justa, lo que significa, primero, que la Administración carece de libertad –no tiene discrecionalidad– para aplicar el sistema tributario, sanciones incluidas, segundo, que los criterios para aplicar el sistema tributario están contenidos en la ley, y tercero, que la Administración no puede transigir con los derechos de la Hacienda pública (LGP Art. 7.3), ni en la fase de gestión, ni en la de inspección ni en la de recaudación.

incumplimiento de una obligación tributaria, pero quedan extramuros de la relación jurídico-tributaria que viene caracterizada por las siguientes notas:

- El término “pueden” es un auténtico eufemismo, ya que la realidad muestra claramente el variado y desbordante número de obligaciones de todo tipo que pesan sobre el contribuyente.
- Es una relación asimetría porque, en primer lugar, las potestades están en manos exclusivamente de la Administración y, de otra parte, porque los derechos y garantías de los contribuyentes van a tener un peso notablemente menor que las obligaciones tributarias, ya sean materiales o formales.
- La actuación de la Administración, en el seno de la relación jurídico-tributaria, tiene carácter reglado, estando excluida toda discrecionalidad administrativa, aunque como más adelante veremos, la Ley 58/2003 confunde arbitrariedad con prudente arbitrio del instructor⁵¹.
- La relación jurídico-tributaria, todo el conjunto de derechos, garantías, deberes, obligaciones y potestades, debe estar presidida por los principios de buena fe, en su doble acepción ordinaria y jurídica⁵², y confianza legítima, tal y como establece el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, así como el artículo 4 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, cuyo apartado uno dispone que la actuación de la citada Administración debe asegurar a los ciudadanos, entre otros, “la efectividad de sus derechos cuando se relacionen con la Administración”. Actualmente, el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015 señala que las Administraciones públicas deben actuar de acuerdo con los principios de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.
- Se presume la buena fe de las partes, tanto la de la Administración como la del contribuyente.
- Entre el presunto infractor y la Administración tributaria no se establece ninguna relación jurídico-tributaria, pues ni el presunto infractor es

⁵¹ Limitado a la imposición de sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves, ya que son potestativas (LGT Art. 186).

⁵² Fernando Sainz Moreno. “La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados”. *Revista de Administración pública*, nº 89/1979.

obligado tributario (LGT Art. 35) ni las sanciones son tributos (LGT Art. 2.2), ya que no forman parte de la deuda tributaria (LGT Art. 58.d), ni tienen la consideración de obligaciones accesorias (LGT Art. 25.2).

F. La motivación de las sanciones tributarias

Obligado corolario del principio de presunción de inocencia es la motivación de los actos de imposición de sanción, debiendo probar la Administración la culpabilidad⁵³ del presunto infractor (LGT Art. 210.4), sin que nadie esté obligado a probar su inocencia, de tal forma que no hay sanción sin motivación adecuada, alcanzando la misma tanto a la culpabilidad como a los criterios de graduación de la sanción (STS 3ª, 08.10.2012, recurso 6112/2010), pues la falta de ingreso sin más no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes (STS 3ª, 19.12.2011, recurso 2876/2010). La culpa no sólo debe probarse, también debe motivarse, acreditándose los hechos incriminatorios y fundamentando en derecho la subsunción del ilícito en la norma pues, como afirma Álvarez Martínez⁵⁴, en el supuesto específico de las sanciones la transgresión del deber de motivar es causa de nulidad radical. El Tribunal Constitucional ha dicho: “Todos los actos administrativos que impongan sanciones deben estar motivados, pues del derecho a la tutela judicial efectiva (CE Art. Art. 24.1) se deriva no sólo el deber de motivación de las resoluciones judiciales, sino también de los actos administrativos cuando éstos limiten o restrinjan el ejercicio de derechos fundamentales o impongan sanciones (STC

⁵³ Siguiendo a Juan Fernández Carrasquilla (“Culpabilidad y libertad de voluntad”. *Anuario de Derecho penal y Ciencias sociales*. BOE. Sección doctrinal. 2013) empleamos el término “culpabilidad” en su acepción de responsabilidad personal o subjetiva, partiendo de la base de que, no siendo juicio de reproche moral o personalizado, exige internamente libertad de decisión del agente (imputabilidad y ausencia de constreñimiento moral invencible) y externamente evitabilidad de la conducta antijurídica, o lo que es jurídicamente igual, exigibilidad de la conducta debida (ausencia de causas legales de inculpabilidad o exculpación).

⁵⁴ Joaquín Álvarez Martínez. *La motivación de los actos tributarios*. Editorial Marcial Pons. Madrid 1999, página 239.

236/2007, de 7 de noviembre). Ese deber de motivación⁵⁵ afecta especialmente a la culpabilidad, pues es reiterada doctrina del Tribunal Constitucional (por todas, STC 164/2005, de 20 de junio) que en nuestro ordenamiento no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere. En el presente caso y pese a la formal argumentación contenida en la sentencia impugnada, tal operación no se ha realizado, por lo que se vulnera el derecho fundamental alegado”. Para Garberí Llobregat⁵⁶ “el deber de motivación tiene por objeto la consignación en la resolución sancionadora del razonamiento de las pruebas practicadas y del juicio lógico de subsunción de los hechos probados en las normas jurídicas aplicables” y Antonio Morales Plaza⁵⁷ considera que “una de las garantías más obvias del administrado frente al poder sancionador de la Administración es la motivación de la sanción, que ya en reiteradísima doctrina jurisprudencial ha venido

⁵⁵ Incluye no sólo la obligación de fundamentar los hechos y la calificación jurídica, sino también la sanción a imponer, pues sólo así puede procederse a su control posterior en evitación de toda arbitrariedad, si bien este deber de motivación se satisface con una motivación por remisión, siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y su fundamentación jurídica resulte una aplicación no irracional, arbitraria o manifiestamente errónea de la legalidad (STC 140/2009, de 15 de junio).

⁵⁶ José Garberí Llobregat. “Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley general tributaria”. *Poder Judicial*, nº 19/1990.

⁵⁷ AA. VV. *Las instituciones del Derecho Administrativo en la jurisprudencia*. Tomo IV. Coordinador: Pascual Sala Atienza. Editorial Bosch. Barcelona 2011, página 3439.

señalando que, ciertamente, el ordenamiento jurídico viene exigiendo la motivación con relación a ciertos actos, por aplicación aquí de los artículos 54.1 y 138.1 de la Ley 30/1992, haciendo consistir aquélla en la necesidad de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que los justifican y fundamentan con la finalidad de permitir el control indirecto de la opinión pública, para que no aparezca el acto como manifestación voluntarista y de un órgano sin otro apoyo que el ilegítimo de una simple decisión autoritaria e injustificada, de permitir el control jurisdiccional de dichos actos en los que la motivación es valiosísimo elemento para determinar si se ajustan o no a derecho, y de dar a conocer a sus destinatarios las razones en que aquéllos se asientan, único modo de que puedan decidir sobre la pertinencia o impertinencia de su impugnación y sobre los fundamentos en que ésta va a apoyarse, al margen de constituir el ejercicio de una cortesía siempre deseable”. Actualmente, el artículo 39.1 de la Ley 39/2015 dispone que deberán estar motivadas las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan dichos procedimientos.

G. El control por los Tribunales

El artículo 106.1 de la Constitución dispone que “los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”. La jurisdicción contencioso-administrativa se rige por el principio dispositivo –las partes son dueñas de los intereses materiales que se discuten en el proceso– (LEC Art. 4, LJCA disposición final primera), si bien el principio de congruencia⁵⁸ es más riguroso que en el orden civil, pues mientras que en éste la congruencia de la sentencia viene referida a la demanda y a las demás pretensiones deducidas en el pleito (LEC Art. 218), los Jueces y Magistrados de lo contencioso están obligados a

⁵⁸ El juicio sobre la congruencia de una resolución judicial presupone la confrontación entre la parte dispositiva y el objeto del proceso, comprendiendo una adecuación que debe extenderse tanto al resultado que el litigante pretende obtener, como a los hechos que sustentan la pretensión y al fundamento jurídico que la nutre, sin que las resoluciones judiciales puedan modificar la *causa petendi*, alterando de oficio la acción ejercitada (STS 12.03.2001, recurso 8261/1996).

juzgar dentro de los límites de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones formuladas para fundamentar el recurso y la oposición (STS 3ª, 10.04.2000, recurso 3681/1996). Así, pues, lamentablemente, el Juez de lo contencioso, al igual que en el orden civil, no investiga, limitándose su jurisdicción a un mero control de legalidad, a “revisar” –el árbol no le deja ver el bosque– la actuación de la Administración⁵⁹, y decimos lamentablemente, porque en sede judicial el Juez no podrá comprobar si la Administración ha servido con objetividad los intereses generales, pues dicho fin se presume, al igual que la imparcialidad de los funcionarios públicos. La doctrina parece estar conforme con este planteamiento, a pesar de que en otros países de nuestro entorno en el proceso contencioso-administrativo se aplica el principio inquisitivo⁶⁰, de tal forma que el Juez de lo contencioso puede investigar los hechos traídos al proceso. Martín Rebollo⁶¹, tras exponer los privilegios concomitantes a las potestades administrativas señala: “Pero, para evitar que la Administración se exceda en el uso de esos privilegios y vaya más allá de lo previsto por la ley, para evitar que se convierta en un fin en sí misma y no en un instrumento servicial y de aplicación de la ley, es preciso un contrapeso, un equilibrio. Ese equilibrio es el contencioso-administrativo, técnica de control, principio de orden e instrumento de garantía individual”. En el mismo sentido, González Pérez⁶²

⁵⁹ Claramente lo expone Antonio Agúndez Fernández (*Ley 29 de 13 de julio de 1998 del proceso contencioso-administrativo*. Editorial Comares. Granada 2000, página 369) cuando afirma: “En el proceso contencioso-administrativo no se realiza, por el Tribunal, una nueva revisión de la recurrida actividad administrativa, excluyente de la prueba de los hechos a los que se aplica la norma, sino que se realiza un enjuiciamiento del actuar de la Administración consistente en examinar si tal actuar es o no conforme con el ordenamiento jurídico; de si se hizo debida aplicación de la norma donde han de subsumirse los hechos, lo cual significa la adecuación de éstos a la norma aplicada”.

⁶⁰ Santiago Rosado Pacheco (*Modelos europeos de justicia contencioso administrativa*. Editorial Dykinson. Madrid 2007, página 101), en el estudio comparativo que efectúa de las jurisdicciones contencioso-administrativas europeas, señala que uno de los principios que rigen en la jurisdicción contencioso-administrativa alemana es el principio de investigación de oficio o inquisitivo respecto de la averiguación de los hechos, de tal forma que la sentencia no podrá estar fundada más que en los hechos y elementos de juicio aportados por las partes, pero el Tribunal puede investigar de oficio los hechos, no estando vinculado por las propuestas y argumentaciones probatorias de las partes.

⁶¹ Luis Martín Rebollo. *Leyes Administrativas. Parte General*. Volumen I. Editorial Thomson-Aranzadi, 2ª edición. Cizur Menor 2008, página 2097.

⁶² Jesús González Pérez. *Comentarios a la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*. Editorial Thomson-Aranzadi, 5ª edición. Cizur menor 2008, página 1211.

afirma que “el proceso administrativo, como el civil, está informado por dos principios, el dispositivo y el de aportación de parte, que, junto con el de investigación probatoria, juegan un papel importante en orden a la regulación de la actividad de los sujetos en el proceso” y cita la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 1997 que, en parte, transcribe: “Tanto en el proceso civil como el proceso contencioso-administrativo, destacan, con relevancia propia, los siguientes principios: el principio de aportación de parte y el principio dispositivo. En virtud del primero de dichos principios, las partes traen al proceso los hechos para que el Juez o Tribunal los valore, con una peculiaridad: que el Juez o Tribunal no puede fundar su decisión en hechos distintos. El principio dispositivo supone tanto como que las partes poseen el dominio total sobre su derecho o derechos sustantivos o procesales a explicitar en el proceso: las partes son libres de formular esta o aquella pretensión; de solicitar o no el pleito a prueba; de mantener o de renunciar a la acción ejercitada, etc.”.

CAPÍTULO II

Los principios del Derecho tributario sancionador

I. Introducción

La Hacienda pública en su cometido de aplicar un sistema tributario justo, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y éste no es otro que el de conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la Constitución (STS 3ª, 08.04.2010, recurso 6449/2004), de tal forma que la potestad sancionadora de la Administración tiene un carácter instrumental respecto del ejercicio de las correspondientes competencias materiales (STC 48/1988, de 22 de marzo), encontrando natural acomodo, dentro de un sistema tributario justo, la regulación del régimen de infracciones y sanciones (STC 76/1990, de 26 de abril), siempre y cuando se excluyan las sanciones por el mero resultado y la responsabilidad objetiva.

Habilitada constitucionalmente la Administración pública para imponer sanciones, la LGT atribuye dicha potestad a las diferentes Administraciones tributarias, si bien el primer límite a esa potestad lo encontramos en los principios recogidos en el apartado 1 del propio artículo 25 de la Constitución⁶³, traspuestos a la legislación ordinaria, por lo que ahora importa, en las Leyes 30/1992, actual 40/2015, y 58/2003. El papel fundamental de los principios del Derecho tributario sancionador, con independencia de su carácter informador de esta rama del Derecho⁶⁴ (Cc Art. 1.4), es delimitar la potestad sancionadora de la

⁶³ “Los principios generales del derecho, incluidos en la Constitución, tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico –Cc 1.4– que debe ser interpretado de acuerdo con los mismos. Pero es también claro que allí donde la oposición entre las leyes anteriores y los principios generales plasmados en la Constitución sea irreductible, tales principios, en cuanto forman parte de la Constitución, participan de la fuerza derogatoria de la misma, como no puede ser de otro modo. En conclusión, en los supuestos en que exista una incompatibilidad entre los preceptos impugnados y los principios plasmados en la Constitución, procederá declararlos inconstitucionales y derogados, por ser opuestos a la misma” (STC 4/1981, de 2 de febrero).

⁶⁴ Decía Federico de Castro y Bravo (*Derecho civil de España*. Tomo I. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1955, página 465) que los principios jurídicos son el aire mismo en el que jurídicamente se vive, en cuya existencia no se piensa mientras no se le pone en cuestión. Idea

Hacienda pública, salvaguardando los derechos fundamentales de los contribuyentes recogidos en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución, así como en el 34 de la LGT. Son como las dos caras de una misma moneda: acatar los principios generales del derecho –fórmulas científicas y preceptos de la razón– presupone el sometimiento pleno de la Administración tributaria a la ley y al Derecho en el ejercicio de sus funciones y garantiza el reconocimiento de los derechos individuales de los contribuyentes –fundamento del orden público y de la paz social–, siempre y cuando la Hacienda pública sirva con objetividad los intereses generales, cuyo presupuesto previo viene determinado por el cumplimiento de los principios recogidos en el artículo 9.3 de la Constitución, en especial, la interdicción de la arbitrariedad –principio cuya articulación técnica se debe a García de Enterría⁶⁵– y la imparcialidad de los funcionarios en el ejercicio de sus cargos⁶⁶. Así, pues, “objetividad” e “interés general” son los dos pilares sobre los que se asienta una Administración democrática al servicio de los ciudadanos. La Administración actúa con “objetividad” cuando no instrumentaliza el derecho aplicable, cuando se aparta de los intereses particulares, cuando no incurre en desviación de poder, pero como la misma está subordinada al poder de dirección política de los órganos de gobierno⁶⁷, conviene

que toma prestada el Tribunal Supremo cuando señala: “Los principios generales del derecho, esencia del ordenamiento jurídico, son la atmósfera en la que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas, lo que explica que tales principios informen las normas –Cc 1.4– y que la Administración esté sometida no sólo a la ley sino también al derecho (CE Art. 103.1). Y es claro que si tales principios inspiran la norma habilitante que atribuye una potestad a la Administración, esta potestad ha de actuarse conforme a las exigencias de los principios” (STS 3ª, 18.02.1992). Y más recientemente, que los principios son la atmósfera en que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas (STS 3ª, 24.04.2012, recurso 323/2011).

⁶⁵ Eduardo García de Enterría. “La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”. *Revista de Administración Pública*, nº 30/1959.

⁶⁶ Como afirma Luis Morell Ocaña (“La objetividad de la Administración pública y otros componentes de la ética de la institución”. INAP. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 111/2001) existe una correlación necesaria entre objetividad de la Administración e imparcialidad del funcionario. Toda institución actúa a través de las personas que la integran: la voluntad de la institución es la voluntad de la persona que hace uso de la competencia de aquélla. La objetividad de la Administración es entonces una consecuencia de la imparcialidad con la que el funcionario actúe.

⁶⁷ Luis Miguez Macho. “El principio de objetividad de la Administración” (Presentación). INAP. *Revista de Documentación Administrativa*, nº 289/2011.

traer a colación la clásica distinción de Garrido Falla⁶⁸ entre neutralidad política de la Administración y neutralidad administrativa del Gobierno, entendiendo por neutralidad u objetividad –para el citado autor son conceptos similares–, la eficacia indiferente de la Administración, es decir, una forma típica de actuar en la que el funcionario ha de ser eficaz tanto si perjudica como si favorece la política del Gobierno que está en el poder. El “interés general” es concomitante al Estado social y democrático de derecho que proclama nuestra Constitución (CE Art. 1.1) y, en opinión de Sainz Moreno⁶⁹, se trata de una declaración de especial relevancia que preside la propia organización de las distintas Administraciones públicas y que en ningún caso puede ser ignorada por las mismas dado que su posición constitucional deriva directamente de su función vicarial, lo que convierte en inadmisibles cualquier comportamiento o actuación administrativa que se revele ajena a dicha regla.

Ya hemos visto que todas las sentencias del Tribunal Constitucional que enjuician la potestad sancionadora de la Administración parten de un mismo postulado: “Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”. Lo declaró el Tribunal Constitucional en sus primeras sentencias –por todas, la 18/1981, de 8 de junio–, y lo ha reiterado hasta la saciedad durante toda su andadura constitucional.

Con anterioridad, el Tribunal Supremo había consolidado esta doctrina de la plena aplicación de los principios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador (SSTS 16 de enero, 8 de marzo y 29 de noviembre de 1976 y 10 de noviembre de 1980, entre otras), de acuerdo con la cual es necesaria la concurrencia de los presupuestos de antijuridicidad, tipicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad para el legítimo ejercicio de las potestades sancionadoras administrativas (STS 27.02.1991), resultando especialmente paradigmática la sentencia de 9 de enero de 1991⁷⁰ que tras partir de “la negación

⁶⁸ *Comentarios a la Constitución* ... ya citada, página 1425.

⁶⁹ “La buena fe ... ya citada.

⁷⁰ Ponente Mendizábal Allende.

de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena” expuso que “esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la doctrina legal de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya sentencia de 9 de febrero de 1972⁷¹ inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas”.

La citada resolución judicial de 9 de enero de 1991 disponía: “En efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico *leading case* se decía, con clara conciencia de su alcance, que las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal”. Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: “Ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción”.

En definitiva, el *ius puniendi* del Estado puede materializarse tanto en la imposición de penas como de sanciones tributarias, siendo aplicables los principios del Derecho penal en el orden contencioso, pero mientras en el proceso penal dichos principios se aplican de forma plena, en el Derecho tributario sancionador están por descubrir los “matices” que señala el Tribunal Constitucional, habiendo advertido el citado órgano constitucional de la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho administrativo sancionador se trata, operación que no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza (STC 246/1991, de 19 de diciembre),

⁷¹ Ponente Mendizábal Allende.

así por ejemplo, no se aplican en el procedimiento administrativo sancionador ni el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley (ATC 170/1987, de 11 de febrero), ni el derecho al juez imparcial (STC 76/1990, de 26 de abril), ni el derecho a la asistencia jurídica gratuita (STC 128/1996, de 9 de junio), ni el derecho a la doble instancia en el orden contencioso administrativo⁷² (STC 89/1995, de 6 de junio).

La doctrina de ambos Tribunales se aplica íntegramente en el ámbito del Derecho tributario, hasta el punto de haber regulado la LGT los citados principios⁷³, en sus artículos 3 –principios de ordenación y aplicación del sistema tributario–, 178 –principios de la potestad sancionadora– y 207 –principios procedimentales–, cuya importancia queda patente en el mismo artículo primero de la Ley 58/2003, que dispone: “Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias”. En realidad, también la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, enfatizaba estos principios, pues principia diciendo que “consiste esta ley en la formulación de una serie de principios básicos que contenidos en reglas jurídicas comunes a todos los tributos determinan los procedimientos para su establecimiento y exacción”, llevándolos al artículo primero y a su Título preliminar, pero con un sentido bien distinto al actual, pues quedaban reconducidos al principio de legalidad y al de capacidad económica.

⁷² Esta sentencia 89/1995, dispone: La circunstancia de que los Tribunales del orden judicial administrativo puedan, por estimar que la sanción es conforme a derecho, desestimar el recurso contencioso administrativo, no autoriza a concluir que sean tales Tribunales quienes, como acontece en el orden judicial penal, “condenen” al administrado, de tal suerte que, frente a dicha primera condena, haya de surgir, en aplicación de lo dispuesto en aquellas normas de los Pactos internacionales, un derecho a la obtención de la revisión de la condena en una segunda instancia, sino, antes al contrario, la sanción administrativa la irroga la propia Administración pública en el uso de sus prerrogativas constitucionales, pudiendo (a diferencia del proceso penal, en nuestro país siempre informado por el principio de legalidad –artículo 100 de la Ley de enjuiciamiento criminal–) su destinatario aquietarse frente a la misma o reaccionar mediante la interposición del recurso contencioso administrativo en el que, aquí sí, los artículos 24.1 y 106.1 de la Constitución garantizan a todo ciudadano el libre y efectivo acceso a los Tribunales.

⁷³ Algunos de los principios del Derecho tributario sancionador no son exclusivos de esta rama del derecho –por ejemplo, el principio de legalidad– y otros, propios del Derecho tributario, no tienen cabida en el régimen sancionador, por ejemplo, la no confiscación. Sin embargo, la capacidad económica o la progresividad, sí pueden formar parte del régimen sancionador tributario (STC 76/1990, de 26 de abril).

II. Principio de legalidad

Desde su formulación inicial, en el ámbito penal, por Beccaria a finales del siglo XVIII, el principio de legalidad se ha extendido al resto de disciplinas, hasta constituir hoy día el pilar básico del Estado de Derecho. En lo atinente al Derecho tributario, tanto la potestad tributaria como el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias están reservadas a la ley (LGT Art. 8) con un alcance relativo, disponiendo al efecto el apartado 2 del artículo 5 de la LGT que “en el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas en tanto no haya sido expresamente encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho público”, y, por lo que respecta a los demás entes territoriales, el apartado 3 del citado precepto establece que “las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes”.

El Tribunal Constitucional ha consolidado una importante doctrina relativa a las exigencias que el artículo 25.1 de la Constitución –precepto que incorpora la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*–, dirige a las normas sancionadoras, que podemos extractar de la sentencia 145/2013⁷⁴, de 11 de julio, relativa a la cuestión de inconstitucionalidad contra los apartados 2 y 10 del artículo 16 del derogado Texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por

⁷⁴ José Ramón Chaves García (“Malos tiempos para las garantías sancionadoras”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 871/2013) ha criticado esta sentencia porque la deslegalización “nos sitúa ante una preocupante degradación del control de certeza y proporcionalidad en la definición de las infracciones y las sanciones”. Y añade: “El contribuyente no puede razonablemente prever lo punible pues queda sometido al juego de las adivinanzas para saber de antemano qué documentación debe guardar y qué consecuencias sancionadoras tiene no hacerlo. Por si fuera poco, resulta que la Administración es regulador y parte ya que tendrá el poder de aprobar un reglamento que marque si la falta de una factura, un albarán o una simple carta comercial constituyen crímenes de lesa humanidad”.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, tendente a articular una doble garantía, material y formal, de tal modo que la ley puede establecer válidamente infracciones mediante remisiones reglamentarias si contiene el mínimo de tipicidad –los “elementos esenciales” de las conductas antijurídicas– que exige la garantía formal del principio de legalidad, pero en ese caso corresponderá al reglamento cumplir la garantía constitucional de taxatividad de modo tal que los ciudadanos puedan razonablemente prever el ámbito de lo punible⁷⁵.

A. Garantía material

La garantía material –principio de tipicidad– es la exigencia de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones. Esta garantía implica que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (STC 104/2009, de 4 de mayo). En relación con las infracciones y las sanciones administrativas, el principio de taxatividad se dirige, por un lado, “al legislador y al poder reglamentario”, exigiéndoles el máximo esfuerzo posible para garantizar la seguridad jurídica, lo que en modo alguno veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados⁷⁶, aunque su compatibilidad con el artículo 25.1 de la Constitución se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia; afecta, por otro, a los aplicadores del Derecho administrativo sancionador,

⁷⁵ “La pervivencia de normas reglamentarias sancionadoras preconstitucionales tiene como importante límite la imposibilidad de que con posterioridad a la Constitución se actualicen dichas normas por la misma vía reglamentaria, puesto que ello no respetaría el sistema de producción de normas jurídicas impuestas en la Constitución” (STC 52/2003, de 17 de marzo).

⁷⁶ La Ley general tributaria ha tratado de huir de los conceptos jurídicos indeterminados y cuando los utiliza procura definirlos, por ejemplo, el concepto de ocultación, el de anomalías sustanciales en contabilidad, el incumplimiento de obligaciones formales, etc.

obligándoles a atenerse, no ya al canon de interdicción de arbitrariedad, error patente o manifiesta irracionalidad derivado del artículo 24 de la Constitución, sino a un canon más estricto de razonabilidad, lo que es determinante en los casos en que la frontera que demarca la norma sancionadora es borrosa por su carácter abstracto o por la propia vaguedad y versatilidad del lenguaje (STC 297/2005, de 21 de noviembre). Desde esta perspectiva, el principio de tipicidad, vinculado indisolublemente con el principio de seguridad jurídica (CE Art. 9.3), se traduce, en particular, en la necesidad de que la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionatoria.

B. Garantía formal

La garantía formal –principio de reserva de ley– hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de esas conductas y sanciones, que ha de ser legal y no reglamentario de conformidad con el término “legislación vigente” contenido en el artículo 25.1 de la Constitución (STC 77/2006, de 13 de marzo). El sentido de esta garantía es “asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes” (STC 42/1987, de 7 de abril). Ahora bien, el alcance de la reserva de ley respecto de las infracciones y sanciones administrativas no es tan riguroso como en relación con los tipos y sanciones penales en sentido estricto y ello tanto por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas como por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias, bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad. Por tales razones es doctrina constitucional reiterada (por todas, STC 242/2005, de 10 de octubre) que frente a la garantía material, que tiene un “alcance absoluto”, la garantía formal “tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo, toda vez que no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación

independiente y no claramente subordinada a la ley”. De ahí que la sentencia 242/2005 del Tribunal Constitucional, de 10 de octubre, declare que “la garantía formal implica que la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley”. En definitiva, lo que el artículo 25.1 de la Constitución prohíbe “es la remisión de la ley al reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica” (STC 104/2009, de 4 de mayo).

III. Principio de tipicidad

El principio de legalidad –*lex previa*–, en su doble vertiente material y formal, se desdobra a su vez en otros dos principios, el de tipicidad –*lex certa*– y el de reserva de ley, pero no todo incumplimiento de una obligación tributaria –no toda conducta antijurídica– es una infracción tributaria⁷⁷, sino sólo aquellos que se encuentran tipificados y sancionados en las leyes. La infracción –aunque se base en él– no es un mero incumplimiento de una obligación o deber tributario, sino un incumplimiento cualificado por constituir un desvalor socialmente reprobado y, por ello, tipificado expresamente. Toda infracción tributaria requiere la existencia de una acción u omisión que infrinja una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria; pero, para que esta violación tenga la consideración de infracción es necesario que se encuentre tipificada como tal por el legislador y que éste prevea la sanción correspondiente, de manera que el principio de tipicidad se asienta en tres parámetros: una tipificación de la infracción, una tipificación de la sanción y una operación última que establece la conexión objetiva entre el cuadro de infracciones y la tabla de sanciones.

⁷⁷ Por ejemplo, los recargos, ya sean por declaración extemporánea sin requerimiento previo (LGT Art. 27) o los del período ejecutivo (LGT Art. 28) se exigen por incumplir una obligación tributaria; pero, con la redacción actual, no tienen carácter sancionador (STC 39/2011, de 31 de marzo).

En el ámbito administrativo, el principio de tipicidad viene regulado en el artículo 129 de la Ley 30/1992, actual 27 de la Ley 40/2015, que dispone, primero, sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una ley, segundo, únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la ley, y por último, el apartado 3 del citado precepto establece que “las disposiciones reglamentarias de desarrollo podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente que, sin constituir nuevas infracciones o sanciones, ni alterar la naturaleza o límites de las que la ley contempla, contribuyan a una más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes”.

En el ámbito tributario, el principio de tipicidad está ínsito en la propia definición de infracción tributaria contenida en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, si bien no puede entenderse cumplido por la mera existencia de una ley previa a la conducta sancionada, sino que exige que su descripción sea precisa, que determine taxativamente la conducta constitutiva de la infracción y acreedora de la sanción. Así, por ejemplo, el artículo 78 de la derogada Ley 230/1963 empleaba el siguiente concepto de infracción simple: “Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituya infracción grave y no opere como elemento de graduación de la sanción”. Este precepto fue muy criticado por la doctrina⁷⁸ al considerar que contenía una descripción de las conductas ilícitas de carácter muy abierto, lo que atentaba contra el principio de tipicidad; desde luego, estas críticas han hecho mella en el legislador, ya que la vigente Ley 58/2003 ha evitado este tipo de fórmulas abiertas, optando por una técnica de tipificación tributaria en donde se

⁷⁸ Entre otros muchos, por Gloria Alarcón García y Pedro Torrecillas Canoa (“Los principios materiales de la potestad sancionadora (I): los principios de reserva de ley, tipicidad y taxatividad”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 78/2007) que calificaban la regulación de las infracciones simples de arbitraria e imprecisa.

describen, artículo por artículo⁷⁹, del 191 al 206 bis, exhaustivamente las conductas constitutivas de infracción tributaria, la calificación de dicha infracción y la sanción correspondiente al ilícito cometido y los criterios de graduación de la misma, si bien como advierte Rodríguez Bereijo⁸⁰ el tipo de las infracciones tributarias difícilmente puede ser completo y consistir en una descripción directa de la conducta infractora, sino que surgirá, como regla, de la conjunción de dos normas, a saber: la que establece el mandato o prohibición y la que advierte que su incumplimiento es infracción, estableciendo la sanción correspondiente.

La tipicidad supone que las normas sancionadoras deben ser concretas y precisas, claras e inteligibles (*lex certa*), sin que sean admisibles formulaciones tan abiertas, por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (STC 105/1988, de 8 de junio). Proscribe, pues, la utilización de expresiones imprecisas o ambiguas, las fórmulas abiertas o en blanco y las cláusulas de extensión analógica, en tanto que su utilización supone incertidumbre por la apertura de un amplio margen de discrecionalidad para la apreciación de la infracción, con la consiguiente merma de las garantías y de la seguridad jurídica. Así, por ejemplo, cuando los artículos 201 y 203 de la Ley 58/2003 emplea la expresión “entre otros” se está infringiendo de plano el principio de tipicidad, ya que sólo son infracciones los ilícitos descritos de forma clara y precisa en la ley, de la misma forma que lo incumple el artículo 181 de la citada norma cuando emplea la misma expresión al enumerar los sujetos infractores.

Ya hemos señalado que el principio de tipicidad no sólo se refiere a las infracciones tributarias, sino que también afecta a las sanciones. Así, la sentencia del Tribunal Constitucional 61/1990, de 29 de marzo, declara que “la exigencia material absoluta de predeterminación normativa afecta no sólo a la tipificación

⁷⁹ No todas las infracciones y sanciones tributarias están incluidas en la Ley general tributaria, de hecho, las de contrabando siempre se han regulado por su legislación específica, por lo que no podemos hablar de un Código de infracciones y sanciones tributarias.

⁸⁰ Álvaro Rodríguez Bereijo. “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 4/1997.

de las infracciones, sino también a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico, a la correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas, de manera que el conjunto de las normas punitivas aplicables permita predecir, con suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción determinado del que puede hacerse merecedor quien cometa una o más infracciones concretas”. Ahora bien, no es necesaria una predeterminación absoluta de las sanciones a imponer por cada comportamiento ilícito, sino que basta con el señalamiento de unos importes mínimo y máximo –en cuyo caso entra en juego el principio de proporcionalidad a través del prudente arbitrio del instructor–, dentro de los cuales el órgano competente pueda determinar la sanción que resulte más adecuada a las características concretas de la infracción por medio de unos criterios de graduación prefijados, si bien dichos límites no pueden ser de tal naturaleza o amplitud que supongan una libertad absoluta del órgano competente para su determinación o hagan impredecible para el sujeto infractor la sanción correspondiente, sin merma de la seguridad jurídica.

Como acertadamente señala Martínez Lago⁸¹ en el ámbito sancionador tributario domina “un exceso de tipificación”, lo que ha propiciado normas complejas de entender, muchas de ellas de carácter reglamentario, debido en parte, a que las sanciones tributarias son las únicas sanciones de nuestro ordenamiento jurídico que se “liquidan”, y ese mecanismo liquidador se ha dejado en manos de la Administración a través del ejercicio de la potestad reglamentaria⁸², según dispone la exposición de motivos del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, cuando afirma que se habilita al reglamento para “establecer las fórmulas de cálculo necesarias para la correcta aplicación de determinados conceptos legales”. Dicho exceso de tipificación, en palabras de

⁸¹ Miguel Ángel Martínez Lago. “Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº 119/2006.

⁸² La liquidación ni es única ni aséptica, por ello, la liquidación de los impuestos viene regulada en la propia ley que los establece, sin embargo, la liquidación de las sanciones se contiene en el Real Decreto 2063/2004, optando la Administración en la inmensa mayoría de los casos por la que más beneficia a sus intereses recaudatorios.

Sánchez Huete⁸³, se ha producido de forma indirecta, técnica consistente en suponer o considerar implícita la norma de tipificación en las normas tributarias que proscriben conductas, es decir, se recurre a las normas en blanco –dejar de ingresar, no declarar, etc.– para solapar el incumplimiento de una obligación tributaria con la pertinente infracción, sin atender a la culpabilidad del presunto sujeto infractor y prescindiendo del bien jurídico lesionado, lo que provoca la más absoluta inseguridad jurídica.

La liquidación afecta fundamentalmente a las sanciones proporcionales, para cuya determinación se parte de los conceptos de base de la sanción y porcentaje aplicable a la misma, los cuales vienen definidos por la ley, pero los cálculos necesarios para cuantificar las magnitudes más significativas que influyen en la individualización de la sanción se confían al reglamento.

Esta habilitación desconoce la doctrina –ya citada– relativa a que el presunto infractor debe obtener más garantías en el procedimiento sancionador, que el contribuyente en los procedimientos de aplicación de los tributos, habiendo declarado el Tribunal Constitucional en sentencia 132/2001, de 8 de junio, que “la reserva de ley sancionadora del artículo 25.1 de la Constitución es más estricta que la del artículo 133.1, ello se debe a que, mientras la reserva de ley tributaria sirve al fin de la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, así como a la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica posición de igualdad de los contribuyentes, la reserva de ley sancionadora garantiza la posición jurídica de cada ciudadano en relación con el poder punitivo del Estado”, por ello, tanto los artículos 8 a 12 del Real Decreto 2063/2004 –cálculo de la base de la sanción, incidencia de la ocultación, llevanza incorrecta de libros o registros y utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados–, como los artículos 13 a 19 del citado reglamento –liquidación de las infracciones reguladas en los artículos 195, 198, 199, 200 y 206–, entre otros, deberían haberse incorporado a la Ley 58/2003, pues las actuales fórmulas reglamentarias, con independencia de su complejidad y oscuridad, son contrarias

⁸³ *Las infracciones en la nueva LGT ...* ya citada, página 98.

a las garantías formales que proclama el principio de legalidad, máxime teniendo en cuenta que las aplicaciones informáticas fomentan el automatismo en la individualización de la sanción, habiendo señalado Martín Queralt⁸⁴ que existe una radical incompatibilidad entre el automatismo en la imposición de sanciones tributarias y las exigencias del derecho a la presunción de inocencia.

A. Predeterminación normativa: *lex certa*

El Tribunal Constitucional tiene dicho que la tipicidad “supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, mediante preceptos jurídicos que permitan predecir, con suficiente grado de certeza, las conductas que constituyen una infracción y las penas o sanciones aplicables” (STC 219/1989, de 21 de diciembre) y que “la predeterminación normativa supone la existencia de preceptos jurídicos *–lex previa–* que permitan predecir con suficiente grado de certeza *–lex certa–*, las conductas infractoras y conocer de antemano a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción de que pueda hacerse merecedor el infractor” (STC 113/2002, de 9 de mayo). El Tribunal Supremo (STS 20.12.1989) ha insistido en la necesidad de no confundir estos principios, al señalar: “Los conceptos de legalidad y de tipicidad no se identifican, sino que el segundo tiene un propio contenido, como modo especial de realización del primero. La legalidad se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la ley, pero para la tipicidad se requiere algo más, que es la precisa definición de la conducta que la ley considera pueda imponerse, siendo en definitiva medio de garantizar el principio constitucional de la seguridad jurídica y de hacer realidad junto a la exigencia de una *lex previa*, el de una *lex certa*”. Así, pues, una conducta será típica únicamente cuando en ella se aprecie identidad entre sus componentes fácticos y los descritos en la norma jurídica, no siendo posible calificarla como infracción tributaria si las acciones u omisiones cometidas por el sujeto no guardan una perfecta similitud con las descritas en los tipos legales *–lex*

⁸⁴ Juan Martín Queralt. “La deriva hacia el automatismo en la imposición de sanciones tributarias”. *Tribuna Fiscal*, nº 189/2006.

stricta—, de forma que los hechos se subsuman en el tipo infractor previsto por la ley, habiendo declarado el Tribunal Supremo que “el acto administrativo sancionador ha de atender al análisis del hecho concreto, de su naturaleza y alcance, para apreciar si la existencia del ilícito administrativo perseguido es o no subsumible en alguno de los supuestos-tipo de infracción previstos en la ley” (STS 21.05.1987).

B. Prohibición de la analogía

En Derecho tributario está prohibida la analogía⁸⁵ para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (LGT Art. 14), prohibición que se extiende al régimen sancionador, al disponer el artículo 8.g) de la LGT que el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias se regulará en todo caso por ley, máxime si con ello se pretende ampliar la definición de infracciones y sanciones (LRJPAC Art. 129.4, actual 27.4 de la Ley 40/2015). La prohibición de la analogía en el ámbito del Derecho tributario sancionador es consecuencia directa del principio de tipicidad, ya que la exigencia de taxatividad no opera sólo en el momento de elaboración de la ley, sino también en el de su interpretación y aplicación, bien entendido que se refiere a la analogía *in peius* o *in malam partem*, por lo que no imposibilita su aplicación a favor del presunto infractor, ni en cuestiones de procedimiento. Los preceptos citados incorporan una corriente doctrinal de rancio abolengo recogida tanto por el Tribunal Constitucional como por el Tribunal Supremo:

- El Tribunal Constitucional ha hecho suya esta doctrina en la sentencia 181/1990, de 15 de noviembre, declarando que el principio de legalidad y el derecho a no ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución, no toleran la aplicación

⁸⁵ Afirma Antonio María López Molino (“Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos”. *Crónica Tributaria*, nº 85/1999) que de ningún mecanismo de integración, menos aún de la analogía, requiere la lucha contra el fraude.

analógica *in peius* de las normas penales y exigen su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Y añade: “Esta doctrina es sin duda aplicable a las infracciones y sanciones administrativas, pues a ellas se refiere también expresamente el artículo 25.1 de la Constitución”.

- La Sala Tercera del Tribunal Supremo también se ha pronunciado de forma uniforme sobre esta cuestión declarando, en primer lugar, en sentencia de 13 de octubre de 1982 que “sólo pueden ser castigados como actos antijurídicos los que de modo riguroso o estricto coinciden con los tipos descritos en la norma, lo que excluye una interpretación extensiva o analógica”. Asimismo, en sentencia de 19 de diciembre de 1990 afirmó que “no puede aplicarse en el derecho sancionador la analogía para incluir, como conducta sancionable, hechos o comportamientos que la ley no estimó que constituían infracción, por lo que no los acotó, tipificando otros que estimó más graves”; y por último, en la de 23 de diciembre de 1991 señala que “los principios de la tipicidad de la infracción y de la legalidad de la pena, básicos presupuestos para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración, requieren no sólo que el acto u omisión castigados se hallen claramente definidos como infracción en el ordenamiento jurídico, sino también la perfecta adecuación de las circunstancias objetivas y personales determinantes de la ilicitud y de la imputabilidad, debiendo rechazarse cualquier tipo de interpretación extensiva⁸⁶, analógica o inductiva”.

⁸⁶ La interpretación extensiva se diferencia de la analogía en que la primera busca el sentido de la ley dentro de su propio contenido literal, mientras que la analogía supone la aplicación de la ley a un supuesto no comprendido en ninguno de los sentidos posibles de su letra, pero análogo a otros comprendidos en el texto legal que se pretende aplicar.

C. La analogía *iuris*

La teoría de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas⁸⁷ distingue entre la analogía *legis* y la analogía *iuris*, con la primera, un vacío normativo concreto es rellenado acudiéndose a otra norma concreta y determinada que da una solución extensible al supuesto carente de regulación, por la segunda, al no haber disposición legal concreta aplicable analógicamente, se recurre a los principios generales del derecho. La primera está prohibida en los dos ámbitos antes citados, en el propio Derecho tributario, así como en el Derecho tributario sancionador, la segunda, la analogía *iuris*, está permitida si beneficia al presunto infractor. Así, pues, en el ámbito sancionador tributario podemos recurrir a la aplicación de los principios generales del derecho cuando la norma sea insuficiente para resolver el caso planteado; ahora bien, esta analogía *iuris* presenta dos modalidades según que los principios sistemáticos, es decir, los criterios generales que por inducción se infieren de disposiciones concretas y que aplicamos en defecto de ley, sean propios de la disciplina que nos ocupa o bien pertenezcan a otras ramas del derecho. A la conclusión que queremos llegar es que el 9 de febrero de 1972 cuando el Magistrado Mendizábal Allende –respetando la definición de la infracción y la sanción que debía enjuiciar– aplicó los principios del Derecho penal en el control de legalidad de una sanción administrativa⁸⁸, recurrió a la analogía *iuris* para revisar la legalidad de una sanción en materia de policía de aguas. Esta doctrina se fue consolidando pasando al artículo 25 de la Constitución y de ahí a la legislación ordinaria.

IV. Principio de responsabilidad

El principio de personalidad informa todo el régimen jurídico de la sanción, al estar proscrita la responsabilidad objetiva –la exigencia de dolo o culpa conlleva

⁸⁷ Carlos Lasarte Álvarez. *Principios de Derecho Civil I. Parte general y derecho de la persona*. Editorial Marcial Pons, 12ª edición. Madrid 2006, página 79.

⁸⁸ El procedimiento sancionador regulado en el Capítulo II del Título VI de la Ley de procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 ninguna referencia hacía a los citados principios.

que sólo se pueda sancionar por hechos propios–, habiendo declarado el Tribunal Constitucional que el citado principio está comprendido en el artículo 25 de la Constitución (STC 219/1988, de 22 de noviembre), si bien, el Derecho tributario sancionador admite una doble acepción de este instituto, la propia de responsabilidad personal y la extraña de garantía del crédito tributario. El principio de responsabilidad se contempla en los artículos 130 de la Ley 30/1992, actual 28 de la Ley 40/2015, y 179.1 de la Ley 58/2003 y, en su aspecto de responsabilidad personal, exige que nadie sea castigado por hechos ajenos y que las sanciones no puedan exigirse en régimen de solidaridad⁸⁹, por ello, el citado principio engloba tres requisitos: imputabilidad, se exonera de responsabilidad a quienes no tengan capacidad de obrar en el orden tributario (LGT Art. 179.2.a), respondiendo de la infracción su representante legal (LGT Art. 181.1.f); reprochabilidad, la fuerza mayor exonera de responsabilidad (LGT Art. 179.2.b); y culpabilidad, se exonera de responsabilidad, entre otros supuestos, en caso de error invencible.

- La imputabilidad supone que el autor de la acción u omisión tenga capacidad –de entender y de querer– para ser responsable de la conducta. Para poder imputar la conducta al sujeto infractor se requiere que éste tenga cubiertas unas mínimas facultades intelectivas –como para conocer las consecuencias de los actos que realiza– y facultades volitivas, como para querer libremente los actos ilícitos que lleva a cabo y para haber podido evitarlos, en definitiva, hablamos de delitos e infracciones susceptibles de ser imputados a las personas físicas responsables, no de un Derecho penal de autor. Ya la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1970 indicaba que es imputable “quien tiene cubiertos los límites mínimos de sus facultades intelectivas para conocer la bondad o malicia de los actos que realiza, de sus facultades volitivas para querer libremente los actos ilícitos que lleva a cabo y también para haber podido libremente inhibirlos”.

⁸⁹ Miguel Ángel Martínez Lago. *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia 2008, página 140.

- La reprochabilidad o exigibilidad supone que el sujeto merezca un reproche o juicio de desvalor por haber actuado en la forma ilícita, pudiendo haberlo hecho conforme a derecho, siendo la evitabilidad de la conducta un elemento esencial de la responsabilidad, que a su vez presupone la previsibilidad. La conducta es reprochable si puede exigírsele un comportamiento adecuado a la norma, por ello, no existe culpabilidad en los supuestos de fuerza mayor⁹⁰, cuando el suceso no hubiera podido preverse o que previsto, fuera inevitable (Cc Art. 1106), en definitiva, la comisión de una conducta típica y antijurídica imputable al sujeto y realizada culposamente no es reprochable, pues la ley no puede exigir comportamientos heroicos.
- La culpabilidad supone atribuir el hecho ilícito al autor –reproche personal por la realización de un hecho típico y antijurídico– como consecuencia de una conducta, dolosa o culposa que, en palabras de Martín Queralt⁹¹, debe acreditar la propia Administración, pues es a ella a quien corresponde probar la culpabilidad del presunto infractor, la presencia del elemento subjetivo del ilícito, por ello, si no hay culpa no hay responsabilidad, pues no es posible exigir una responsabilidad objetiva o basada en el mero resultado –*nulla poena sine culpa*–, si bien, en el ámbito administrativo se es culpable a título de simple negligencia (LRJPAC Art. 130.1), aunque la Ley 40/2015 ha supuesto una mayor garantía para los administrados al disponer que la responsabilidad es por dolo o culpa (LRJSP Art. 28.1), y, en el tributario con cualquier grado de negligencia (LGT Art. 183.1). Desde

⁹⁰ José Ángel Borja Banqueri (“La concurrencia de fuerza mayor como circunstancia excluyente de culpabilidad en materia de infracciones administrativas”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 46/2003) distingue la fuerza mayor del caso fortuito. Desde un punto de vista subjetivo (Goldshmidt), partiendo de los criterios de imprevisibilidad e inevitabilidad, se puede definir el caso fortuito como el acontecimiento que no puede preverse, pero que si fuere previsto podría ser igualmente evitado; por el contrario, la fuerza mayor es aquel acontecimiento que, aun cuando se hubiera previsto, no podrá ser evitado. Desde un punto de vista objetivo (Losserand), atendiendo a la procedencia interna o externa del obstáculo impeditivo del cumplimiento de la obligación, identifica el caso fortuito como el acontecimiento que tiene lugar en el interior del círculo afectado por la obligación; la fuerza mayor se caracteriza como el acontecimiento que se origina fuera de la empresa o del círculo del deudor, con violencia insuperable tal que, considerado objetivamente, quedan fuera de los casos fortuitos los sucesos que deben preverse en el curso ordinario y normal de la vida.

⁹¹ Juan Martín Queralt. “No hay presunción de culpabilidad”. *Tribuna Fiscal*, nº 210/2008.

esta perspectiva, no son responsables: 1º, los que salven su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la decisión colectiva; 2º, los que interpreten la norma tributaria de forma razonable, es decir, con la diligencia debida; 3º, los inducidos a error –invencible– por los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración; 4º, los que actúen siguiendo el criterio interpretativo de la Administración previsto en una contestación a una consulta; 5º, los que regularicen voluntariamente su situación administrativa (LGT Art. 179.2.c-e).

En la doctrina española, ha sido Martínez Lago⁹² quien ha hecho un estudio exhaustivo de la extensión de las sanciones tributarias en los supuestos de sucesión y responsabilidad tributaria, engarzándolo con la teoría de la autoría y la participación en la comisión de las infracciones tributarias, para concluir que lo que se transmite no es en realidad una sanción, sino una deuda propia aunque por cuenta ajena⁹³, y, aunque el citado autor cree que son estériles los intentos de construir una teoría unitaria de la responsabilidad tributaria, considera que “si el responsable tributario comete un ilícito, lo que se debe hacer es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal”. Pero no es ese, desde luego, el sentir de la LGT que desconoce los grados de participación y no distingue entre autor material, cómplice o encubridor y, por tanto, no modula la sanción en función de dicha participación, lo que ha llevado a Nieto García⁹⁴ a afirmar que toda la teoría de la infracción administrativa se encuentra afectada por la incidencia de dos conceptos –la autoría y la responsabilidad– que no siempre se comprenden debidamente y cuya confusión dificulta terriblemente la recta inteligencia de la culpabilidad y sus efectos.

⁹² *La extensión ...* ya citada, página 27.

⁹³ Ángel Baena Aguilar (“Reflexiones sobre la jurisprudencia reciente en materia de infracciones y sanciones tributarias”. *Quincena Fiscal*, nº 15–16/1993) considera que al responsable no se le sanciona; simplemente se le puede imponer, si la ley lo prevé expresamente, una prestación patrimonial derivada de un hecho ajeno –la comisión de una infracción tributaria por el deudor principal–, pero en virtud de un presupuesto de hecho propio, con una finalidad garantista, que es exactamente lo que ocurre en cualquier supuesto de responsabilidad. Lo que no puede admitirse, tras la publicación de la Ley 58/2003, es la doble naturaleza que asigna a las sanciones pecuniarias, como sanción y como parte integrante de un débito tributario.

⁹⁴ *Derecho Administrativo Sancionador*. .. ya citada, página 390.

En realidad, una vez admitida la responsabilidad criminal de las personas jurídicas –siendo compatible la pena impuesta al administrador y a la sociedad–, también en el ámbito tributario, si hay concurrencia de culpas, se debería sancionar a ambos obligados tributarios, si bien “cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambos la pena de multa, los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllas” (CP Art. 31ter.1), tal y como se regula, por ejemplo, en la Ley 10/2010, de prevención de blanqueo de capitales. La LGT vulnera claramente este principio⁹⁵, pues en el capítulo relativo a los obligados tributarios incluye a los “sucesores” y a los “responsables” –obligados tributarios de segundo nivel, que no han realizado el presupuesto de hecho del tributo– los cuales, sin haber cometido ninguna infracción tributaria –el artículo 181 de la Ley 58/2003 ni siquiera los menciona–, en determinados supuestos, además del principal y de los intereses, pueden responder de todo tipo de sanciones –las sanciones no pecuniarias no son personalísimas, excepto las impuestas a los profesionales oficiales–, posibilitando la extensión de estas últimas el artículo 181.2 de la Ley 58/2003 que dispone: “El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad”.

A. La transmisión de las sanciones a los sucesores⁹⁶

En esta materia, la LGT respeta el principio de personalidad de la pena de las personas físicas, todo lo contrario cuando de personas jurídicas se trata.

a) Sucesores de personas físicas. El artículo 39.1 de la LGT dispone que “en ningún caso se transmitirán las sanciones”, en similares términos, el 182.3 de la

⁹⁵ Esta vulneración se ha extendido a determinados sectores del Derecho administrativo, por ejemplo, en materia de responsabilidad ambiental, el artículo 13 de la Ley 26/2007 utiliza la técnica de la Ley general tributaria para declarar la responsabilidad solidaria y subsidiaria de gestores, administradores de hecho o de derecho, liquidadores, administradores concursales, sucesores, etc.

⁹⁶ En la sucesión no hay derivación de responsabilidad, sino continuación del procedimiento de recaudación frente a los sucesores.

misma ley establece que “las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas fallecidas”, por tanto, las posibles infracciones en que haya podido incurrir una persona física fallecida o las sanciones que tuviera pendientes de pago, no se transmiten a sus herederos, bien entendido que los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir con las obligaciones tributarias pendientes, por ejemplo, las relativas al impuesto sobre la renta, sanciones excluidas (LIRPF Art. 96.7). Cuestión distinta es la responsabilidad solidaria de todos los miembros de la unidad familiar en caso de tributación conjunta⁹⁷ (LIRPF Art. 84.6), supuesto en el cual la responsabilidad no alcanza a las sanciones, si bien en los regímenes matrimoniales comunitarios, los bienes gananciales responden de las mismas (LIRPF Art. 106).

b) Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad. En esta materia, hay una cierta asimetría entre el Derecho mercantil –que limita la responsabilidad de los socios capitalistas al valor de sus aportaciones sin que tengan que responder personalmente de las deudas sociales (LSC Art. 1)– y el Derecho tributario, pero como afirma Falcón y Tella⁹⁸ existiendo una regulación específica de la responsabilidad de los administradores en la LGT no cabe acudir al derecho supletorio, pese a ello, la regulación mercantil constituye un elemento interpretativo fundamental para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en las normas tributarias. El segundo párrafo del artículo 182.3 de la LGT dispone que “las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley”, por su parte, el 40.5 de la citada norma establece: “Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos

⁹⁷ En este supuesto no se puede liquidar una única sanción a los distintos sujetos infractores, al contrario, a cada presunto sujeto infractor habrá que incoarle el pertinente procedimiento sancionador para exigirle la posible responsabilidad en que haya podido incurrir por la comisión de una o varias sanciones tributarias.

⁹⁸ Ramón Falcón y Tella. “La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución”. *Quincena Fiscal*, nº 20/2005.

establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo”. Estas entidades y sus correlativos sucesores son: 1º, respecto de las sociedades y entidades disueltas y liquidadas, sus socios, partícipes o cotitulares⁹⁹; 2º, en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación, de las posibles sanciones responden las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación; 3º, en caso de disolución de fundaciones o entidades sin personalidad jurídica (LGT Art. 35.4), responden de las posibles sanciones los destinatarios de los bienes y derechos o los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

También en el ámbito penal, el principio de personalidad se aplica exclusivamente a las personas físicas, pues la Ley orgánica 5/2010 ha venido a confirmar la responsabilidad de los sucesores en los supuestos de reestructuración empresarial o liquidación encubierta, ya que la única forma de hacer efectiva la responsabilidad penal de las personas jurídicas es mediante la posibilidad de transmitir las penas, como señala el artículo 130.2 del Código penal, del siguiente tenor: “La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión”.

B. La extensión de las sanciones a los responsables¹⁰⁰

En este ámbito –reservado a la ley¹⁰¹ por el artículo 8.c) de la Ley 58/2003–, hay que distinguir entre responsables solidarios y subsidiarios ya que, primero,

⁹⁹ Con la redacción actual dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, los socios, partícipes o cotitulares, que por ley tengan limitada su responsabilidad patrimonial, responden solidariamente de las obligaciones tributarias pendientes, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones; si la responsabilidad es ilimitada, las obligaciones tributarias pendientes, se transmiten íntegramente a los socios, partícipes o cotitulares, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

¹⁰⁰ Afirma Antonio Montero Domínguez (“La responsabilidad de contratistas y subcontratistas”. *Carta Tributaria*, nº 21/2006) que la responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas en ningún caso alcanza a las sanciones tributarias.

“salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria” (LGT Art. 41.2), segundo, “la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios” (LGT Art. 41.5), tercero, “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan” (LGT Art. 41.4), por último, en el supuesto de que se transmitan las mismas, el responsable tiene derecho a la reducción del 30 por ciento por conformidad, así como a la del 25 por ciento por pago y no impugnación, excepto aquellos responsables solidarios que entorpezcan la acción de cobro de la Hacienda pública. La responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, requiere la tramitación del oportuno procedimiento (LGT Art. 174-176), si bien, para exigir la solidaria hay que distinguir si la declaración de responsabilidad fue declarada y notificada con anterioridad al vencimiento del período voluntario, supuesto en el cual bastará con requerirle el pago al responsable una vez transcurrido dicho período, del resto de casos, en cuyo supuesto una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable; respecto de la subsidiaria, ya hemos visto, que previamente a su declaración debe declararse fallido al deudor principal y demás responsables tributarios¹⁰².

En este ámbito, ya sea la responsabilidad solidaria o subsidiaria, la LGT vulnera el principio de personalidad¹⁰³, pues como ya advertía Calvo Ortega¹⁰⁴, el

¹⁰¹ Así lo expresa José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli (“Los responsables en la Ley 58/2003, general tributaria”. *Impuestos*, nº 2/2004) cuando afirma que aunque el artículo 41.4 de la nueva Ley general tributaria prevé de manera expresa la posibilidad de que la responsabilidad tributaria se extienda también a las sanciones dicha posibilidad queda sometida al principio de legalidad.

¹⁰² Cuando se extinga una sociedad de capital, es posible que se den ambos tipos de responsabilidad, de un lado, los socios sucederán a la entidad por las obligaciones tributarias pendientes, sanciones incluidas, pero como su responsabilidad es limitada, se podrá derivar la responsabilidad a los administradores, bien con carácter solidario o subsidiario.

¹⁰³ Incluso el de igualdad, pues como señala Juan Manuel Otero Novas (“La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores que cesan en su actividad [artículo 40.1, párrafo dos, de la LGT reformada en 1985]”. *Impuestos*, nº 1/1997) derivar sin más la responsabilidad de la deuda tributaria al administrador haciendo pagar el tributo por una capacidad económica ajena viola el principio constitucional de igualdad.

alcance de la responsabilidad es distinto según se derive de actos lícitos o ilícitos, o como dice Martínez Lago¹⁰⁵, “la ley no distingue entre hechos lícitos o ilícitos, cuando, precisamente, de ello debería derivar, en buena lógica, el despliegue de un procedimiento bien distinto, encaminado a garantizar simplemente, y no es poco, el cobro tributario o a castigar la conducta de quienes participaron en la comisión de una infracción”. Otro sector doctrinal engarza la responsabilidad del administrador con el concepto de sanción atípica¹⁰⁶, anómala o impropia, por ejemplo, Checa González¹⁰⁷ señala que “si bien generalmente se admite que la función principal y primordial buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria, razón por la que el instituto de la responsabilidad se suele incluir entre los medios de garantía, no debe olvidarse tampoco que al utilizarse la figura del responsable se está estableciendo una especie de sanción indirecta, es decir, se está empleando una técnica sancionatoria, puesto que de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se ocasiona, además, un resultado sancionatorio en el patrimonio del declarado responsable”.

Ahora bien, si lo que se transmite es una sanción, y este parece ser el sentido de la LGT, estaríamos en presencia de una sanción de plano, impuesta sin el procedimiento legalmente establecido, por tanto, nula de pleno derecho, pero no ha sido éste el parecer del Tribunal Constitucional que ha salvado este escollo incrementando las iniciales posibilidades de defensa de los administradores.

a) Responsabilidad solidaria (LGT Art. 42). Los responsables solidarios responden de la totalidad de la deuda tributaria vinculada a la infracción, pero de

¹⁰⁴ Rafael Calvo Ortega. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”. *Hacienda Pública Española*, nº 5/1970.

¹⁰⁵ *La extensión ...* ya citada, página 31.

¹⁰⁶ José Andrés Sánchez Pedroche (“Sanciones ‘indirectas’ o ‘impropias’ en Derecho tributario. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91/1996) las conceptúa como aquellos institutos que, si bien desde el punto de vista formal difícilmente puedan reputarse como verdaderas sanciones, sí que pueden considerarse como tales desde un plano material.

¹⁰⁷ Clemente Checa González. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Editorial Lex Nova. Valladolid 1999, página 285.

las correspondientes sanciones sólo responden los que incurran en los siguientes supuestos:

- Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.
- Los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio, cuando no se haya solicitado el certificado a que se refiere el artículo 175.2 de la Ley 58/2003.
- Los que entorpezcan la acción recaudatoria de la Administración, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar.

b) Responsabilidad subsidiaria (LGT Art. 43). Responden subsidiariamente de las sanciones los siguientes obligados tributarios:

- Los administradores de hecho o de derecho¹⁰⁸ de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.
- Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con posterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios, siempre y cuando tengan atribuidas funciones de administración.
- Las empresas interpuestas entre el deudor y la Hacienda pública, con la finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial universal de los primeros,

¹⁰⁸ En un mismo consejo de administración puede haber administradores que respondan de forma diferente: solidaria, aquellos que hayan participado activamente en la comisión de infracciones tributarias; subsidiaria, los negligentes que hayan incurriendo *in culpa in vigilando*.

supuesto en el cual la Administración podrá aplicar la teoría del levantamiento del velo.

El requisito previo para que la Administración tributaria pueda ejercitar la acción administrativa de derivación de responsabilidad es que se acredite la mala fe o negligencia grave del administrador, su *animus defraudandi*.

Respecto de la responsabilidad subsidiaria, es significativa la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 que estima el recurso de casación 40/2004 para unificación de doctrina anulando la sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 30 de septiembre de 2003 que se decantaba por la responsabilidad objetiva de los administradores, frente a la responsabilidad subjetiva de las sentencias de contraste. El supuesto de hecho analizado hace referencia a la responsabilidad subsidiaria del artículo 40.1, párrafo 2, en la redacción dada por Ley 10/1985, fallando la Sala Tercera “que la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior”. El fallo estimatorio —el voto discrepante del Magistrado Garzón Herrero se fundamenta en razones puramente procesales— se fundamenta en los siguientes motivos: a) la responsabilidad objetiva o sin culpa supondría la quiebra de un principio básico en las sociedades mercantiles, que es el de la separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores; b) si el legislador hubiera querido introducir un tipo de responsable subsidiario sin ningún elemento que recogiese la violación de un deber así lo hubiera establecido

de forma expresa, máxime teniendo en cuenta los diferentes supuestos anterior y posterior de responsabilidad contemplados en el artículo 40.1 párrafo primero y 40.2, que exigen un determinado comportamiento culposo de los administradores; c) la expresión “en todo caso” y el término “asimismo” con el que comienza el párrafo segundo son contradictorios, pudiendo ser interpretada esta contradicción no en el sentido de que establece una responsabilidad sin atender al elemento subjetivo, sino por contraposición al párrafo primero, que exige la existencia de una infracción cometida por la entidad.

En dos ocasiones el Tribunal Constitucional ha admitido el recurso de amparo contra las derivaciones de responsabilidad tributaria. La primera (STC 85/2006, de 27 de marzo) otorga el amparo a varios administradores declarados responsables subsidiarios de las sanciones impuestas a la respectiva sociedad por infracciones tributarias cometidas en el período 1984-1986, afirmando que “en la medida en que la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2, ambos de la Constitución”. El Tribunal Constitucional considera “que para la derivación de la responsabilidad prevista en el artículo 40.1 de la Ley general tributaria, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado artículo 40 de la Ley general tributaria”. La *ratio decidendi* de la referida sentencia, en lo que ahora importa, analiza los siguientes puntos: 1º, respecto de la vulneración del artículo 25.1 de la Constitución, el Tribunal Constitucional niega el amparo, pues el *petitum* de la demanda –aplicación retroactiva del artículo 37.3 de la LGT en redacción dada por Ley 25/1995– queda extramuros del recurso de amparo, ya que el principio de retroactividad de la ley penal más favorable no se puede incluir en el principio de

legalidad proclamado en el artículo 25.1 antes citado; 2º, en lo atinente a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, desde el momento en que se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad por las infracciones consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones: a) sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (LGT Art. 77); b) en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas; c) sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el artículo 40 de la LGT para derivar la responsabilidad.

En una segunda oportunidad (STC 140/2010, de 21 de diciembre), el Tribunal Constitucional reitera que la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, por tanto, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución. La citada sentencia reconoce a los responsables el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses, de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse el importe de la obligación del responsable, considerando este Tribunal la negativa del órgano judicial a controlar las liquidaciones de las que traía causa la responsabilidad derivada una vulneración del derecho a la tutela judicial

efectiva, causante de una auténtica indefensión (STC 85/2006, de 27 de marzo). Y ello porque al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige. No hay que olvidar que una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada (STC 39/2010, de 19 de julio).

V. Principio de no concurrencia

El principio *non bis in idem* prohíbe la concurrencia, simultánea o sucesiva, de dos o más sanciones cuando exista identidad de sujeto, hecho y causa o fundamento, es decir, prohíbe que una misma infracción pueda ser castigada varias veces, ya concurren varias sanciones penales, varias sanciones administrativas o una sanción administrativa y otra penal, teniendo en este último supuesto preferencia y prioridad la jurisdicción penal. Por ello, este principio se desdobra en una doble garantía, una primera material relativa a la imposibilidad de que unos mismos hechos sean sancionados dos veces, una segunda garantía procedimental que supondrá la preferencia de las actuaciones penales sobre las administrativas.

La vulneración de este principio supone una reacción punitiva excesiva y, por tanto, incide directamente en el principio de proporcionalidad (STC 154/1990, de

15 de octubre), pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente. El artículo 133 de la Ley 30/1992 dispone que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento¹⁰⁹”, por tanto, los presupuestos de operatividad de este principio son los siguientes:

- Identidad subjetiva. El sujeto infractor implicado ha de ser el mismo en todos los procedimientos sancionadores, siendo indiferente el título de culpabilidad, ya se trate de dolo, culpa o negligencia, ya sea la misma solidaria o individual.
- Identidad fáctica. El hecho constitutivo de la infracción ha de coincidir en ambas sanciones, pues en caso contrario estaríamos en presencia de un concurso real de infracciones. En un principio, el Tribunal Constitucional entendió que la imposición de una sanción administrativa excluía la posterior sanción penal que hubiera podido corresponder (STC 177/1999, de 11 de octubre), pero dicha doctrina ha sido rectificada por las sentencias 2/2003, de 16 de enero, y 334/2005, de 20 de diciembre, que han considerado que el núcleo de la garantía material de este principio reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente, declarando que aunque ya se hubiera impuesto una sanción administrativa, no afecta al principio *non bis in idem* la posterior imposición de la sanción penal siempre que se descuenta de ésta el importe de la sanción administrativa y, en su caso, se eviten todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora. En definitiva, como afirma Magro Servet¹¹⁰, no puede pretenderse archivar una causa penal por el hecho de que el ciudadano ya haya sido sancionado en la vía administrativa, ya que lo que debe hacerse es, ante este incumplimiento del deber de la

¹⁰⁹ En similares términos el 31 de la Ley 40/2015.

¹¹⁰ Vicente Magro Servet. “El principio *non bis in idem* en los casos de concurrencia de sanción administrativa y posterior derivación al orden penal”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 4/2014.

Administración de derivación al orden penal y paralización de su expediente, que el órgano jurisdiccional del orden penal tenga en cuenta qué sanción se impuso, si finalmente su pronunciamiento es condenatorio, y tenerlo en cuenta en la fase de ejecución.

- Identidad de causa o fundamento. Deben coincidir los bienes o los intereses jurídicamente protegidos por las distintas normas sancionadoras, habiendo declarado el Tribunal Constitucional (STC 234/1991, de 10 de diciembre) que “para que la dualidad de sanciones por un mismo hecho –penal o administrativo– sea constitucionalmente admisible es necesario que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción –de orden penal– intenta salvaguardar o, si se quiere, desde la perspectiva de una relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado”.

Lamoca Pérez¹¹¹, en el análisis que efectúa del artículo 180¹¹² de la LGT, realiza la siguiente clasificación.

A. Concurrencia infracción-delito

La Ley 34/2015 que introduce un nuevo título en la LGT –Título VI: “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública”–, para adaptar la citada norma al delito contra la Hacienda pública salido de la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en concreto, a lo establecido en el artículo 305.5 que dispone que “cuando la Administración tributaria apreciar indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda pública podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra

¹¹¹ Carlos Lamoca Pérez. *Infracciones y sanciones tributarias*. Ediciones CEF, 1ª edición. Madrid 2005, página 95.

¹¹² Este artículo ha sufrido tres modificaciones importantes, primero, por Ley 36/2006 se suprime la audiencia previa del interesado, segundo, el Real Decreto-Ley 12/2012 aclara que la regularización tributaria exime de responsabilidad penal, por último, la Ley 34/2015 regula en los artículos 250 y siguientes la implementación de los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda pública, estableciéndose un trámite de audiencia posterior a la propuesta de liquidación vinculada al delito.

la Hacienda pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública”, aclarando que los primeros seguirán la tramitación ordinaria y se sujetarán al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria, y, los vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública seguirán la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

En este ámbito, el precepto comentado señala: “La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”. López Díaz¹¹³ señala que la “gran novedad es que, debido a que la abstención de iniciar o continuar un procedimiento administrativo sancionador se limita a los supuestos del apartado 2 (liquidación vinculada al delito) cabe pensar que en relación con las liquidaciones que no guarden relación con posibles delitos fiscales, (apartado 3) el procedimiento sancionador podrá operar con absoluta normalidad, lo que hace que, contrariando el principio *ne bis in idem*, puedan concurrir tanto el procedimiento sancionador como el procedimiento penal”.

Con anterioridad a dicha reforma Ferreiro Lapatza¹¹⁴ entendía que si la Administración se enfrenta a un posible delito, debe abstenerse de continuar cualquier tipo de actuación administrativa, matizando Falcón y Tella¹¹⁵ que el proceso penal debería renunciar a toda pretensión de fijar o asegurar el cobro de

¹¹³ Antonio López Díaz. “Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 167/2015.

¹¹⁴ Juan José Ferreiro Lapatza. “Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública”. *Quincena Fiscal*, nº 21/1999.

¹¹⁵ Ramón Falcón y Tella. “La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 5/2004.

la deuda tributaria, que deriva objetivamente del hecho imponible y no nace del delito. Por su parte, señala Molina Mesa¹¹⁶ que “la posibilidad de practicar liquidaciones separadas por los distintos conceptos tributarios, no sólo plantea problemas en los tributos de carácter progresivo, por lo que respecta a la cuantía de la cuota tributaria, sino también respecto a la propia existencia del delito, puesto que la posibilidad de impugnar en vía contencioso-administrativa la liquidación realizada respecto de los conceptos no vinculados al delito, podría ocasionar una injerencia de la vía contenciosa en el ámbito penal, cuando puedan plantearse cuestiones que afecten a la existencia de aquél” y Martín Queralt¹¹⁷ llama la atención sobre el hecho de que tanto la ejecución de la responsabilidad civil como la ejecución de la pena de multa se atribuya a la Administración tributaria, ya que las incidencias que surjan en la ejecución de una pena deberán ser resueltas por el Juez o Tribunal que la dictó, lo que provocará confusión procedimental, en detrimento de la pretendida eficacia administrativa de la medida, incidiendo en la problemática de los intereses por mora, pues en el ámbito penal es exigible el interés legal desde que existe sentencia condenatoria, mientras que el interés de demora en Derecho tributario se exige desde que la obligación resulta exigible.

Con la nueva filosofía de la LGT, la presentación de la denuncia o la querella, el único procedimiento que paraliza es el sancionador y sólo respecto de la cuota liquidada por delito, posibilitando el cobro de todo lo liquidado, ya sea por haber incurrido el contribuyente en delito contra la Hacienda pública, bien por haber cometido una infracción tributaria. El artículo 280.1 de dicha norma, dispone:

“Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el

¹¹⁶ Javier Molina Mesa y Luis Mochón López. *La protección penal de las finanzas públicas y la responsabilidad de los gestores públicos (El artículo 433 bis del Código penal)*. Editorial Civitas. Madrid 2013, página 40.

¹¹⁷ Juan Martín Queralt. “Delito fiscal: una crispada relación entre Derecho tributario y Derecho penal (II)”. *Tribuna Fiscal*, nº 243/2011.

expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública”.

Así, pues, la regla general es que se regulariza todo, pero de forma separada¹¹⁸, la materia que sea constitutiva de delito a través de una propuesta de liquidación vinculada al delito, no susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio de adaptarla a lo que se determine en la vía penal, que una vez liquidada y notificada, puede exigirse por la vía de apremio, y, la materia susceptible de regularización en vía administrativa a través de un acta de disconformidad¹¹⁹, que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, deduciéndose la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada al delito, susceptible de los recursos ordinarios, es decir, será necesario agotar la vía económico-administrativa, para acudir al contencioso, por lo que dos órdenes jurisdiccionales diferentes pueden conocer del mismo asunto –por ejemplo, una factura falsa que en un ejercicio supone una cuota superior a 120.000 euros y en el siguiente inferior–, con la posibilidad de dictar sentencias contradictorias, pues como afirma Alonso González¹²⁰, en Derecho penal un supuesto o es legal o es

¹¹⁸ Señala Juan Calvo Vérguez. “El nuevo art. 305.5 del CP y su compatibilidad con el art. 180.1 de la LGT”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 3/2014.

¹¹⁹ No obstante, como excepción, el artículo 251.1 de la Ley 58/2003 dispone que la Administración se abstendrá de practicar liquidación, en los siguientes supuestos: a) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código penal; b) cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto; c) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

¹²⁰ Luis Manuel Alonso González. “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”. *Quincena Fiscal*, nº 5/2003.

ilegal, o respeta la ley o la infringe, pero se veda cualquier zona gris como viene a ser el fraude de ley. A juicio de López Díaz¹²¹, son muchas las dudas que suscita este precepto, enumerando cuatro a título de ejemplo, primero, la dificultad de aislar los elementos sobre los que se aprecie dolo, segundo, la complejidad del cálculo de la cuota si la tarifa es progresiva, tercero, la economía de opción atribuida al contribuyente para calcular ambas cuotas, por último, no se aclara que cuantías de la cuota defraudada deben tomarse en consideración para entender si se ha incurrido o no en delito fiscal.

Si no hay sentencia condenatoria debe respetarse la cosa juzgada¹²², habiendo declarado el Tribunal Constitucional que “cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado” (STC 77/1983, de 3 de octubre), doctrina que ha recogido la Ley 30/1992 en su artículo 137.2, actual 77.4 de la Ley 39/2015, y el propio artículo 250.2 de la LGT, así como el artículo 7.3 del Real Decreto 1398/1993 que dispone “en todo caso, los hechos declarados probados por resolución judicial penal firme vinculan a los órganos administrativos respecto de los procedimientos sancionadores que sustancien¹²³”, si bien, dicho reglamento está en proceso de derogación.

¹²¹ “Procedimiento tributarios ... ya citada.

¹²² Gonzalo Quintero Olivares (“La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal”. *Revista de Administración pública*, nº 126/1991) considera que los Tribunales penales, al dictar sentencia absolutoria en procedimientos seguidos por delito, sobre hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones administrativas, deberían pronunciarse sobre la subsistencia de la capacidad sancionadora de la Administración.

¹²³ En similares términos el artículo 32.5 del Real Decreto 2063/2004.

B. Concurrencia infracción-infracción y sanción-sanción

El concurso real de infracciones¹²⁴ se regula en el artículo 180.2 de la Ley 58/2003 que dice “la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas”, aclarando la posible compatibilidad entre las siguientes infracciones, primero, la del artículo 191 –dejar de ingresar– con la tipificada en los artículos 194 –solicitar indebidamente devoluciones tributarias– y 195, acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, segundo, la del artículo 198 –no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, no comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones– con la tipificada en los artículos 199 –presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información– y 203, resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

C. Concurrencia sanción-criterio de graduación-circunstancia de calificación

El artículo 180.1 de la LGT regula el principio de absorción, disponiendo que “una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”. Esta formulación genérica del concurso ideal¹²⁵ ha sido completada por los artículos 16.3 y 17.3, así como por la disposición adicional tercera del Real Decreto 2063/2004, estableciendo los dos primeros artículos que cuando concurren las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197 de la LGT, con la infracción del artículo 200 –incumplimiento de obligaciones contables y registrales– o con la del artículo 201 –incumplimiento de

¹²⁴ Hay concurso real cuando el sujeto agente ha realizado varias acciones cada una de las cuales, individualmente considerada, constituye una infracción.

¹²⁵ Hay concurso ideal cuando un mismo hecho es constitutivo de dos o más infracciones.

obligaciones de facturación o documentación– no se incurre en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en estos dos últimos artículos¹²⁶, y, en lo atinente a la disposición adicional tercera que cuando concurren las infracciones de los artículos 191, 193, 194 o 195 de la Ley 58/2003 por incumplimiento de la obligación de consignar el IVA devengado por inversión del sujeto pasivo o por adquisiciones intracomunitarias de bienes con la infracción del artículo 170.Dos.4º de la Ley 37/1992 –o su homónima del artículo 63.5 de la Ley 20/1991–, prevalecerán las tipificadas en las leyes que regulan el impuesto sobre el valor añadido.

D. Concurrencia sanción-interés de demora-recargos del período ejecutivo

Aunque poco tiene que ver con el principio que nos ocupa, el artículo 180.3 de la LGT dispone que “las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo”.

La profesora Cordero González, al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014 (3ª, recurso 3611/2013), trata el tema del *ne bis in idem* procedimental (LGT Art. 211.4) señalando que su fundamento se encuentra en el derecho a la tutela judicial efectiva, la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y la denominada cosa juzgada material, de manera que ante “lo definitivamente resuelto por un órgano judicial no cabe iniciar (...) un nuevo procedimiento, y si así se hiciera se menoscabaría, sin duda, la tutela judicial dispensada por la anterior resolución firme” (STC 159/1987, de 26 de octubre). Sobre la operatividad de este principio en el Derecho tributario, la citada profesora señala que existen varias interpretaciones posibles, debiendo distinguirse dos tipos de situaciones:

¹²⁶ La infracción por dejar de ingresar subsume los incumplimientos contables y registrales (LGT Art. 200) y de facturación o documentación (LGT Art. 201), ya que dichos incumplimientos formales son el medio para la comisión de la infracción por dejar de ingresar, por ello, el desvalor de estas conductas instrumentales no se sanciona de forma independiente.

- Supuestos en los cuales la sanción se anula por defectos intrínsecos del procedimiento o acuerdo sancionador y no es consecuencia de la anulación de la liquidación tributaria. En este primer supuesto hay que distinguir dos posturas, la primera (SAN 3ª, 27.05.2009, recurso 152/2006), sostiene la tesis del “tiro único” aplicado a las sanciones, según la cual, una vez anulada la sanción, cualquiera que sea el tipo de vicio que la motive, no puede volver a dictarse una nueva al estar proscrita en el ámbito tributario cualquier duplicación del procedimiento (LGT Art. 211.4), la segunda, también basada en la doctrina de la Audiencia Nacional, si bien en sentencias dictadas sobre otro tipo de sanciones administrativas, en materia de consumo y denominaciones de origen, se ha apartado de la tesis sostenida por el mismo órgano en materia tributaria, declarando que la anulación de sanciones por haberlas dictado un órgano incompetente, no impide su subsanación mediante la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, al producirse la anulación en vía administrativa y no haberse realizado “un enjuiciamiento definitivo de la conducta infractora que produzca el efecto de cosa juzgada” (por todas, SAN 3ª, 29.10.2013, recurso 114/2011).
- Supuestos en los cuales la anulación de la sanción trae causa de la previa anulación de la liquidación. En este segundo supuesto no cabe “dejar la puerta abierta a nuevas sanciones, pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio *ne bis in idem*, en su aspecto procedimental” (STS 3ª, 26.03.2012, recurso 5827/2009); sin embargo, el propio Tribunal (STS 3ª, 16.12.2014, antes citada) considera factible dictar un nuevo acuerdo sancionador adoptando su cuantía a la cuota resultante de la nueva liquidación, sin necesidad de iniciar e instruir un nuevo procedimiento sancionador, en la medida en que el órgano revisor se haya pronunciado sobre los elementos materiales de la infracción.

VI. Principio de irretroactividad

Cuando el artículo 2.3 del Código civil dispone que “las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario” está recogiendo el principio *tempus regit actum* según el cual las relaciones jurídicas se disciplinan por las normas rectoras al tiempo de su creación, sin que esté permitido alterarlas por preceptos ulteriores a menos que ofrezcan inequívoco carácter retroactivo; este principio también se aplica en Derecho tributario, al establecer el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 que “salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”.

En lo atinente al régimen sancionador, ese carácter no retroactivo supone que sólo se puede sancionar cuando la norma que establece la infracción estaba ya en vigor al tiempo de realizarse la acción u omisión prohibida, ya que el principio de legalidad recogido en el artículo 25 de la Constitución imposibilita que se pueda sancionar una conducta que sea previa a la publicación de la ley que tipifique la misma como infracción tributaria, pues precisamente la expresión “en el momento de producirse” se identifica con el requisito de *lex previa*. La Constitución sólo garantiza la irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales (CE Art. 9.3), reforzando así los principios de legalidad, tipicidad y seguridad jurídica, al prohibir cualquier *lex ex post facto*, pero la regla inversa, esto es, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables para el sujeto infractor, no viene impuesta por la Constitución (SSTC 15/1981, de 7 de mayo; 131/1986, de 29 de octubre), por lo que se trata de una materia de legalidad ordinaria, no susceptible de un hipotético recurso de amparo. La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales, viene recogida en la sentencia 49/2015, de 5 de marzo, en los siguientes términos:

- El principio de irretroactividad de las leyes no es un principio general sino que está referido exclusivamente a las leyes *ex post facto* sancionadoras o

restrictivas de derechos individuales. Fuera de estos dos ámbitos, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la ley del grado de retroactividad que considere oportuno, entre otras razones porque la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones de congelación o petrificación del ordenamiento jurídico, lo que resulta inadmisibles, ello obviamente, sin perjuicio del debido respeto a otros principios consagrados en el artículo 9.3 de la Constitución.

- La expresión “restricción de derechos individuales” ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerar que se refiere a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas del Título I de la Constitución o en la esfera general de protección de la persona.
- Lo que el artículo 9.3 de la Constitución prohíbe es la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad, pues la eficacia y protección del derecho individual –nazca de una relación pública o de una privada– dependerá de su naturaleza y de su asunción más o menos plena por el sujeto, de su ingreso en el patrimonio del individuo, de manera que la irretroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, de lo que se deduce que sólo puede afirmarse que una norma es retroactiva, a los efectos del artículo 9.3 de la Constitución, cuando incide sobre “relaciones consagradas” y afecta a “situaciones agotadas”.

La irretroactividad viene recogida en el artículo 128 de la Ley 30/1992, actual 26 de la Ley 40/2015, y en el 178 de la Ley 58/2003, disponiendo el primero de los preceptos, en su apartado 1 que “serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa” y en su apartado 2 que “las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto

infractor”; respecto de la norma tributaria, el artículo 178 de la Ley 58/2003 dispone que “el principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley”, precepto este último del siguiente tenor: “Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado¹²⁷”. De Diego Díez¹²⁸, en el análisis que efectúa de la norma administrativa, señala que el artículo 128 de la Ley 30/1992 excluye, *a contrario sensu*, la aplicación de las normas sancionadoras que no estén vigentes en el momento de producirse los hechos, ya sean anteriores (ultraactividad) o posteriores (retroactividad), si bien esta última, sólo se refiere a las normas desfavorables¹²⁹, ya que las disposiciones favorables para el presunto infractor sí serán de aplicación retroactiva. Por ello, ante una modificación del régimen sancionador tributario¹³⁰ se aplica la norma más favorable, incluso con carácter retroactivo, siempre y cuando la sanción no haya adquirido firmeza, bien entendido, como dice Martínez Lago¹³¹, que cita a su vez a los profesores Falcón y Tella¹³² y Nieto García, que la retroactividad sólo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida íntegramente, con independencia de que ello pueda contrariar espurios intereses administrativos. Esta retroacción ilimitada, a juicio de Díez Ochoa¹³³, se aplicará a las sanciones no pecuniarias que se estén cumpliendo, pues el sujeto infractor tiene derecho a la ley más

¹²⁷ Tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena (CP Art. 2.2).

¹²⁸ Luis Alfredo de Diego Díez. “Retroactividad favorable en materia tributaria. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11/2014.

¹²⁹ Son nulos de pleno derecho los reglamentos que establezcan la retroactividad de disposiciones no favorables o restrictivas de derechos (LRJPAC Art. 62.2).

¹³⁰ La ley 58/2003 será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza (LGT disposición transitoria cuarta.1).

¹³¹ “Sobre principios ...”, ya citada.

¹³² Ramón Falcón y Tella. “La entrada en vigor de la nueva Ley general tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2”. *Quincena Fiscal*, nº 1/2004. El citado profesor manifiesta que la retroactividad sin límites se deduce *a contrario sensu* del artículo 9.3 de la Constitución

¹³³ José María Díez Ochoa. *Derecho tributario sancionador. Comentarios y casos prácticos*. Ediciones CEF. Madrid 2006, página 17.

favorable por la parte del tiempo que la sanción esté aún pendiente de cumplimiento.

La retroactividad de las normas sancionadoras favorables conlleva que, para imponer una sanción, se requiera que los hechos estén tipificados y sancionados tanto por la ley vigente en el momento de la comisión como en el momento en que se juzga o determina la sanción, y que se imponga la menor de ambas sanciones, si bien la comparación de cuál es el régimen sancionador más favorable para el interesado debe hacerse siguiendo las siguientes reglas: 1º, la comparación se hace infracción por infracción; 2º, la reducción de los plazos de prescripción de las infracciones y sanciones beneficia al sujeto infractor; 3º, la comparación de las sanciones, para poder determinar si la nueva normativa es más favorable que la antigua, se debe efectuar íntegramente y en bloque, es decir comparando la sanción final resultante con una u otra normativa¹³⁴.

La irretroactividad proscrita constitucionalmente es la relativa a las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos, pero no a las normas procedimentales, por lo que en este ámbito, el legislador podría ordenar la aplicación retroactiva de las normas procedimentales en materia sancionadora, al tener éstas un carácter neutro, pues no existen criterios válidos para determinar cuál de las dos normas de procedimiento es más o menos favorable. Esta es la postura del Tribunal Supremo que, en sentencia de 26 de febrero de 1991, declara que “la caducidad del procedimiento es materia que no se refiere a derechos sustantivos o de carácter subjetivo, sino que es una institución enmarcada en el ámbito propio del procedimiento administrativo de carácter neutro y no parece que pueda ser considerada como una norma de

¹³⁴ Esta exigencia de comparación en conjunto es un principio tradicional del Derecho penal, ya que de otra forma se aplicaría lo más beneficioso de ambas normativas con resultados artificiosos. Así, el auto del Tribunal Constitucional 369/1984, de 24 de junio, declaró que “no se puede aplicar a retazos una y otra ley (la anterior y la posterior), debiéndose aplicar la nueva cuando sea más favorable al reo, en bloque, y no fragmentariamente, porque si se procediera a seleccionar de la norma precedente y de la que se modifica lo más beneficioso de una y otra, se estaría usurpando tareas legislativas que no corresponde a los Tribunales como sería la creación de una tercera norma artificiosa e indebidamente elaborada a partir de lo entresacado de la antigua y la nueva”.

derecho sancionador cuya aplicación retroactiva es la que prohíbe el artículo 9.3 de la Constitución”, postura seguida por Gómez Puente¹³⁵, que considera que el carácter meramente adjetivo o procedimental de la perención permite que dichas normas puedan tener carácter retroactivo, sin embargo, en opinión de López Menudo¹³⁶, por “disposiciones sancionadoras no deben entenderse sólo las sustantivas sino también las adjetivas”.

VII. El derecho de defensa del presunto infractor

El derecho de defensa se aplica de forma plena en el proceso penal¹³⁷ (LECr Art. 520) y, con matices, en cualquier otro procedimiento, desde luego, también en el procedimiento sancionador tributario, si bien, como las pruebas del procedimiento sancionador se obtienen en el procedimiento inspector, tendremos que analizar el citado derecho fundamental en ambos procedimientos, y ello a pesar de que desde la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, el procedimiento sancionador se tramita de forma separada¹³⁸ al procedimiento de inspección, pero se trata de una mera formalidad (LGT Art. 208.1) –limitada al color de las carpetas y/o a los trastornos de personalidad de los actuarios¹³⁹–, pues en palabras de Lago Montero¹⁴⁰, “la pretendida y tan

¹³⁵ Marcos Gómez Puente. “Prescripción, caducidad y perención administrativa”. *Justicia Administrativa*, nº 4/1999.

¹³⁶ Francisco López Menudo. *El principio de irretroactividad de las normas jurídico-administrativas*. Ediciones del Instituto García Oviedo. Universidad de Sevilla. Sevilla 1982, página 172.

¹³⁷ El imputado no sólo no tiene obligación de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente, en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución (STC 118/2001, de 21 de mayo).

¹³⁸ Según Aitor Orena Domínguez (“Notas sobre el procedimiento sancionador”. *Nueva Fiscalidad*, nº 11/2005) los principios que han de regular la relación entre los dos procedimientos son: principio de adecuación al fin del procedimiento, tendente a realizar aquellas actuaciones dirigidas a conseguir el fin que le es propio, haciendo únicamente uso de las facultades y respetando las situaciones que a tal efecto hayan establecido las leyes; y principio de claridad del procedimiento, que exige una precisa determinación de los derechos y deberes de los contribuyentes y de la Administración, en garantía de la seguridad jurídica, para que de esta forma aquél pueda conocer si las actuaciones que se están desarrollando lo son en un procedimiento tributario o en un procedimiento sancionador.

¹³⁹ *La extensión ...* ya citada, página 362–363.

anhelada separación entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador resulta más artificial que real”, ya que, como decíamos, las pruebas del procedimiento sancionador –imputación del ilícito y prueba de la culpabilidad¹⁴¹– se obtienen en el procedimiento de inspección, al menos, cuando se incoan actas con acuerdo (LGT Art. 155) y cuando se tramita el procedimiento sancionador de forma abreviada¹⁴² (LGT Art. 210.5). Así, pues, la vinculación entre ambos procedimientos¹⁴³ nos obliga a analizar el derecho de defensa tanto en el procedimiento inspector como en el sancionador, pero en el inspector lo vamos a hacer desde la perspectiva de su manifestación pasiva, esto es, el derecho a no confesarse culpable, a no declarar contra sí mismo y a guardar silencio, si bien previamente conviene recordar la doctrina del Tribunal Constitucional, sintetizada en los siguientes puntos:

- No existe un derecho absoluto e incondicionado al uso de todos los medios de prueba, ya que sólo tiene relevancia constitucional para provocar indefensión la denegación de pruebas que, siendo solicitadas en el momento y la forma oportunas, no resulte razonable y privase a la parte de hechos decisivos para su pretensión (SSTC 212/1990, de 20 de diciembre; 87/1992, de 8 de junio).
- El trámite de audiencia (CE Art. 105.a) al interesado constituye una garantía elemental (STC 69/1983, de 26 de julio) y una “exigencia esencial de todo procedimiento (STS 08.06.1982).
- La indefensión constitucionalmente relevante es aquella que es real, en el sentido de material y efectiva, no la meramente formal (STC 185/2007, de 2 de julio, entre otras muchas), además, dicha indefensión hay que alegarla y

¹⁴⁰ José María Lago Montero. “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”. *Impuestos*, nº 15–16/1999.

¹⁴¹ En similares términos, Rafael Calvo Ortega (AA. VV. *Derechos y garantías del contribuyente*. Editorial Lex Nova. Valladolid 1988, página 574) considera que lo que debe ser objeto de prueba es el hecho material y la culpabilidad del sujeto.

¹⁴² Las actas con acuerdo son muy escasas pues es necesario efectuar o asegurar el ingreso antes de la firma, sin embargo, el procedimiento sancionador abreviado está absolutamente generalizado.

¹⁴³ En realidad, la vinculación es entre cualquier procedimiento de aplicación de los tributos (LGT Art. 210.2) y el procedimiento sancionador.

decir en qué y de qué manera ha quedado indefenso el recurrente, para que la Administración y, en su caso, los Tribunales puedan valorar y apreciar si la indefensión invocada ha sido efectiva (STS 3ª, 28.02.2001, recurso 5428/1995).

A. El derecho de defensa en el procedimiento inspector

Es consustancial a todo procedimiento administrativo, y el procedimiento inspector no es una excepción, el principio de contradicción y por tanto el derecho de defensa, materializado en la LGT en el derecho a formular alegaciones¹⁴⁴ y a aportar documentos (LGT Art. 34.1.1). Así, pues, la Ley 58/2003 respeta el derecho de defensa del sujeto inspeccionado en su versión activa, siendo doctrina reiterada, por todas sentencias del Tribunal Constitucional 165/2001, de 16 de julio, la de que no toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba –referida a su proposición, admisión, práctica y valoración– causa por sí misma indefensión material constitucionalmente relevante. Y es que, en efecto, el dato esencial para que pueda considerarse vulnerado el derecho de defensa consiste en que las irregularidades u omisiones procesales efectivamente verificadas hayan supuesto para el litigante una efectiva indefensión, toda vez que la garantía constitucional contenida en el artículo 24.2 de la Constitución únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa –juicio de trascendencia o pertinencia–, puesto que, de haberse practicado la prueba omitida, o si se hubiera practicado correctamente la admitida, la resolución final del proceso hubiese podido ser distinta en el sentido de resultar favorable a quien denuncia la infracción del derecho fundamental.

B. El derecho a no confesarse culpable

La LGT respeta el derecho a no confesarse culpable si lo implementamos correctamente con las reglas que distribuyen la carga de la prueba, pues hay una presunción *iuris tantum* –admite prueba en contrario que, lógicamente, corre a

¹⁴⁴ Con carácter previo a la firma del acta de conformidad/disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho (LGT Art. 156.1/157.1).

cargo de la Inspección de los Tributos– de que las declaraciones tributarias se presumen ciertas (LGT Art. 108.4) y no tienen carácter directamente incriminatorio¹⁴⁵ (STS 21.12.1999, recurso 1174/1998), de la misma forma que no se confiesa culpable el contribuyente que aporta libros, registros, documentos, etc. (LGT Art. 29.1.f), pues en palabras de García Berro¹⁴⁶ hay que distinguir entre “aportar pruebas” y “soportar pruebas”, lo primero, íntimamente relacionado con la obligación de probar los hechos constitutivos de los derechos del contribuyente, en especial, la obligación de acreditar los beneficios fiscales, lo segundo, al equiparar “soportar pruebas” con la obligación de colaborar con la Inspección de los Tributos.

C. La autoincriminación en el procedimiento inspector

El derecho a no declarar contra sí mismo –autoincriminación o autoinculpación–, también rige en el procedimiento inspector y se ejerce con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (STC 197/1995, de 21 de diciembre). Ahora bien, primero, no cabe hablar de autoincriminación cuando el contribuyente asume la carga de la prueba, es decir, cuando se haya acogido a algún beneficio o régimen fiscal especial (LGT Art. 29.1.o), pues es doctrina consolidada que quien se sienta con derecho a disfrutar de determinada exención, bonificación o beneficio fiscal asume la carga de probarlo (STS 3ª, 19.02.2007, recurso 321/2003), segundo, la doctrina del *onus probandi* debe ser matizada, en aplicación del principio de la

¹⁴⁵ “Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución” (STC 76/1990, de 26 de abril).

¹⁴⁶ Florián García Berro. “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”. *Quincena Fiscal*, nº 19/ 2010.

buena fe, con el criterio de la facilidad probatoria (LEC Art. 217.6), en función de la practicabilidad o disponibilidad de los medios de prueba, dependiendo de lo que pueda ser razonablemente exigible a las partes en cada caso concreto, pues existen datos cuya prueba resulta fácil para una parte y difícil para la otra, lo que puede matizar y hasta alterar los resultados de la regla general, trasladando la carga de la prueba a quien tenga más facilidad para ello, tercero, es doctrina reiterada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que no se vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo cuando los elementos o materiales aportados por el sujeto coaccionado tienen una existencia independiente de su voluntad¹⁴⁷, por último, colaborar con la Inspección de los Tributos puede interesar al contribuyente, al menos cuando esté orientada a disminuir la base imponible objeto de comprobación.

D. El derecho a guardar silencio

El sujeto inspeccionado no tiene derecho a guardar silencio ante la Inspección de Hacienda, pues la LGT le asigna innumerables obligaciones tributarias materiales y formales, si bien este derecho tendría plena efectividad en el supuesto de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o, en su caso, se remita el expediente al Ministerio Fiscal (LGT Art. 180.1), del mismo modo que sería irrelevante en el supuesto de que no se aperturase el procedimiento sancionador. En teoría, el sujeto inspeccionado podría guardar silencio¹⁴⁸, pero el incumplimiento de sus obligaciones formales, le acarrearía consecuencias de extrema gravedad, primero, incurriría en la infracción grave tipificada en el artículo 203.6 de la LGT, segundo, se determinaría la base

¹⁴⁷ En dos ocasiones se ha pronunciado el Tribunal Constitucional –sentencias 18/2005, de 1 de febrero, y, 68/2006, de 13 de marzo– sobre este tema, pero sin entrar en el fondo del asunto pues, aunque trae a colación la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, resuelve el expediente diciendo que no hay autoincriminación porque no coincide el sujeto condenado con el sujeto comprobado por la Inspección. Este razonamiento, obviamente, defraudó a toda la doctrina, pero es que además se ha quedado obsoleto tras la publicación de la Ley orgánica 5/2010, ya que las personas jurídicas, si bien no pueden cometer delitos, sí pueden responder criminalmente del delito contra la Hacienda pública cometido por sus directivos y administradores.

¹⁴⁸ En la práctica, guardan silencio los no declarantes y los que no comparecen ante la Inspección; pero, también se puede producir este supuesto cuando el sujeto inspeccionado ha cesado de hecho en su actividad mercantil, cuando realiza una actividad ilegal, etc.

imponible de los impuestos comprobados en régimen de estimación indirecta (LGT Art. 51 y 158), tercero, incurriría en la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, siendo compatibles ambas infracciones (LGT Art. 180.3), la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Inspección de los Tributos y dejar de ingresar deuda tributaria. Al respecto, hay que constatar que el silencio también puede perjudicar al imputado, pues como declara el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –caso Murray contra Reino Unido–, en sentencia de 8 de febrero de 1996, el derecho del acusado a permanecer en silencio no es absoluto, sino que del mismo se pueden extraer conclusiones negativas atendiendo a las circunstancias del caso, a la importancia que los Tribunales nacionales le han concedido al apreciarlo como prueba y al grado de coacción sufrido¹⁴⁹.

E. El derecho de defensa en el procedimiento sancionador

Los procedimientos sancionadores tributarios –separado, conjunto o abreviado– tienen por objeto determinar formalmente la inocencia o la culpabilidad del presunto infractor, por tanto, se debería advertir al inicio del procedimiento inspector que las pruebas incriminatorias obtenidas en el mismo se utilizarán para desvirtuar la presunción de inocencia, garantizando a los presuntos infractores, en todo caso, el derecho a ser informado de la acusación¹⁵⁰, especificando la comisión de las posibles infracciones y las sanciones que lleven aparejadas, el derecho a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa

¹⁴⁹ El Tribunal estableció que la cuestión a dirimir en cada caso particular es la de si la prueba aportada por el acusador es lo suficientemente sólida para exigir una respuesta. El Tribunal nacional no puede concluir que el acusado sea culpable simplemente porque ha escogido guardar silencio. Solo en los casos en que la prueba existente en contra del acusado –dice el Tribunal Europeo de Derechos Humanos– le coloque en una situación en la que le sea exigible una explicación, su omisión puede, como razonamiento de sentido común, permitir sacar en conclusión la inferencia de que no ha habido explicación y de que el acusado es culpable. Contrariamente, si la acusación no ha aportado pruebas lo suficientemente consistentes como para exigir una respuesta, la ausencia de explicación no debe ser suficiente para concluir en una declaración de culpabilidad.

¹⁵⁰ Nuria Puebla Agramunt (“Posibilidades de defensa que ofrecen los principios del procedimiento sancionador”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 58/2008) cita el principio acusatorio –poner los hechos punibles en conocimiento del presunto infractor– como uno más del derecho de defensa en el procedimiento sancionador.

admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes¹⁵¹, así como los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de la LGT (LGT Art. 208.3), por ello, ninguna especialidad presenta el ejercicio del derecho de defensa en el procedimiento sancionador, más allá de la obtención de la prueba que, como decíamos, se produce en el previo procedimiento de aplicación de los tributos donde, como señala Aníbarro Pérez¹⁵², no basta con que la Administración demuestre la realidad de los hechos que pretende imputar para que se entienda destruida la presunción de inocencia, sino que junto a ello es necesario acreditar que esos hechos son atribuibles a su autor a título de dolo, imprudencia grave o cuando menos a simple negligencia y probar la culpabilidad del mismo. Lógicamente, el artículo 23.4 del Real Decreto 2063/2004 posibilita que los interesados puedan formular alegaciones y aportar los documentos, justificantes y pruebas que estimen convenientes, pero como indica Hernanz Martín¹⁵³ se trata de una opción del contribuyente enmarcada en el derecho de defensa que, en ningún caso, exonera a la Administración de su obligación de llevar a cabo la instrucción del procedimiento sancionador.

VIII. La presunción de inocencia

El derecho constitucional a la presunción de inocencia es la primera y principal garantía que el proceso penal otorga a cualquier persona acusada. En dicho proceso, la prueba de cargo debe ser suficiente, constitucionalmente obtenida, legalmente practicada y racionalmente valorada, por ello, debe superar tres test: 1º, test sobre la prueba, es decir, si existe prueba de cargo, estimando por tal aquella que haya sido obtenida con respeto al canon de legalidad

¹⁵¹ La sentencia del Tribunal Constitucional 31/1986, de 20 de febrero, declara que “el derecho a ser informado de la acusación, como principio establecido en el artículo 24 de la Constitución, no es exclusivo del orden penal, sino que tiene su vigencia frente a todas las instancias públicas represivas”, y, la 297/1993, de 18 de octubre que “sin esta información no hay posibilidad real y efectiva del ejercicio de la defensa por parte del inculcado”.

¹⁵² Susana Aníbarro Pérez. “El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 119/2003.

¹⁵³ Antonio Hernanz Martín. “Las sanciones en la LGT y en el Reglamento Sancionador”. *Revista de Información Fiscal*, nº 66/2004.

constitucional exigible y que, además, haya sido introducida en el plenario de acuerdo con el canon de legalidad ordinaria y sometida al cedazo de la contradicción, inmediación e igualdad que definen la actividad del juicio oral; 2º, test sobre la suficiencia, es decir, si constatada la existencia de prueba de cargo, ésta es de tal consistencia que tiene la virtualidad de provocar el decaimiento de la presunción de inocencia; 3º, test sobre la motivación¹⁵⁴ y su razonabilidad, es decir, si el Tribunal cumplió con el deber de motivación, explicitando los razonamientos para justificar el efectivo decaimiento de la presunción de inocencia, ya que la actividad de enjuiciamiento es, por un lado, una actuación individualizadora, no seriada, y, por otra parte, es una actividad razonable, por lo tanto, la exigencia de que sean conocidos los procesos intelectuales del Tribunal sentenciador que le han llevado a un juicio de certeza de naturaleza incriminatoria para el condenado es no sólo un presupuesto de la razonabilidad de la decisión *intra processum* –necesario para verificar la misma cuando la decisión sea objeto de recurso–, sino también, *extra processum*, ya que la motivación fáctica actúa como mecanismo de aceptación social de la actividad judicial.

Afirma Gui Mori¹⁵⁵ que la presunción de inocencia es un derecho fundamental del que dispone cualquier ciudadano y, más ampliamente todas las personas, y por tanto también las personas jurídicas, y en cualquier tipo de proceso o procedimiento, no sólo en el proceso penal, vinculando por tanto a todos los poderes públicos y también a los particulares en mérito de la cláusula general de sujeción a la Constitución que se recoge en el artículo 9.1 de la misma. Desde el punto de vista procedimental, la presunción de inocencia significa, lisa y llanamente, que la Administración está obligada a probar la culpabilidad del presunto infractor, o dicho de otra forma que cualquier insuficiencia en el

¹⁵⁴ A juicio de Antonio Morillo Méndez (“La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”. *Gaceta Fiscal*, nº 165/1998) la “motivación reforzada” de este tipo de procedimientos es una exigencia jurídica ineludible, no sólo basada en principios constitucionales, tales como el de defensa y el de no indefensión, sino en el de proporcionalidad, amén de la aplicabilidad a este punto de las normas penales.

¹⁵⁵ Tomás Gui Mori. *Prontuario procesal para juristas*. Editorial Wolters Kluwer, 1ª edición. Barcelona 2014, página 45.

resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio¹⁵⁶.

La presunción de inocencia constituye una pieza clave de un Estado de Derecho, motivo por el cual lo consagra nuestra Constitución en el artículo 24.2, así como la Ley 30/1992 en el artículo 137, recogido actualmente dicho principio en el artículo 53.2.b) de Ley 39/2015 –“A la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario”–, y supone que el presunto infractor no puede ser tenido por culpable en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada, y exige que toda condena debe ir precedida de una actividad probatoria de cargo, que las pruebas han de ser tales jurídicamente hablando, que la carga de la prueba pesa sobre el acusador, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia. El Tribunal Constitucional ha dicho que “no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones” (STC 76/1990, de 26 de abril), por ello, Pita Grandal¹⁵⁷ sostiene que el principio de presunción de inocencia se caracteriza, en la configuración que del mismo hace el Tribunal Constitucional por las siguientes notas: rechazo de la responsabilidad presunta u objetiva y de la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción. La constitucionalización de la presunción de inocencia ha convertido este principio en derecho fundamental, y, como tal derecho, se proyecta en dos vertientes:

¹⁵⁶ En el procedimiento sancionador no rige el principio dispositivo *da mihi factum, dabo tibi ius*, al contrario, es el instructor del expediente el que debe aportar los hechos al procedimiento, calificarlos por si fueran constitutivos de infracción y, en su caso, sancionarlos.

¹⁵⁷ Ana María Pita Grandal. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Editorial Marcial Pons. Madrid 1988, página 72.

- Procedimental. Toda sanción debe ir siempre precedida de una actividad probatoria de cargo. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 66/1984, de 6 de junio; 109/1986, de 24 de septiembre; 76/1990, de 26 de abril; 33/1992, de 18 de marzo; 23/1995, de 30 de enero; 45/1997, de 11 de marzo; 123/1997, de 1 de julio, entre otras) este derecho tiene las siguientes consecuencias procedimentales: 1º, necesidad de la prueba, toda sanción, administrativa o penal, debe estar sustentada en una actividad probatoria de cargo o incriminadora de la conducta ilícita reprochada; 2º, licitud de la prueba de cargo, que las pruebas tenidas en cuenta para fundamentar la decisión de condena merezcan tal concepto jurídico y sean constitucionalmente legítimas; 3º, que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, de forma que es el acusador quien tiene que probar los hechos y la culpabilidad del acusado, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.

- Las presunciones judiciales u *hominis*, por basarse en un juicio lógico, constitutivo de una prueba indirecta o indiciaria, destruyen la presunción de inocencia, siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos: 1º, la existencia de una pluralidad de indicios inequívocos, completamente probados; 2º, que los indicios de culpabilidad sean varios y todos ellos dirigidos en la misma dirección; 3º, se explicita el razonamiento lógico en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el administrado realizó la conducta infractora¹⁵⁸ (STC 174/1985, de 17 de diciembre, entre otras muchas).

¹⁵⁸ Un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que “indica” aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en la misma dirección, puede convertirse en una prueba inequívoca –y, en su caso, en prueba de cargo– en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el “hecho–consecuencia” y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho.

- Las presunciones legales¹⁵⁹ no desvirtúan la presunción de inocencia en el ámbito penal¹⁶⁰. Es razonable que la legislación fiscal, en la duda, fije a través de presunciones y ficciones una verdad formal al objeto de proteger al Erario público, pero las consecuencias de la aplicación de la norma punitiva son totalmente diferentes, dado que entra en juego la libertad de la persona, que queda restringida con la imposición de la pena (auto de 16 de diciembre de 1988 del Juzgado de Instrucción nº 28 de Madrid, confirmando en apelación por auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 7 de julio de 1992). Al respecto, afirma Oscar Díaz¹⁶¹ que “cuando se funda una causa penal en presunciones de las leyes extrapenales, se observa que el perfil sustancial de la acción penal se basa en un hecho primario al cual se lo asimila como constitutivo de una categoría homogénea dentro de la relación con el Derecho tributario violado, lo cual exige que se haya individualizado por parte de la justicia, una conducta fraudulenta verdadera antes que una prefigurada conducta de dicha entidad”.
- En el ámbito tributario, las presunciones legales, ya sean *iuris et de iure* o *iuris tantum*, se aplican sin dificultad para liquidar impuestos (LGT Art. 108), pero las presunciones *iuris tantum* son inhábiles para fundar los hechos probados de una infracción, por ser contrarias al derecho constitucional a la presunción de inocencia, salvo que los hechos determinantes hubieran sido reforzados dentro del procedimiento sancionador, obteniendo una prueba de cargo plena, directa y lícitamente obtenida (SAN 3ª, 18.10.2012, recurso 429/2009).

¹⁵⁹ Hay que diferenciar las presunciones de las ficciones legales, pues mientras las presunciones se basan siempre en unas reglas de la experiencia que recogen una verdad altamente probable, en las ficciones el legislador crea una verdad jurídica distinta de la real, por ejemplo, la valoración de las operaciones vinculadas a precios de mercado.

¹⁶⁰ Javier Boix Reig. “Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

¹⁶¹ Vicente Oscar Díaz. “Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

- Extraprocedimental¹⁶². Derecho a recibir la consideración y trato de no autor o no partícipe en hechos infractores, por tanto, este principio no sólo se erige en un derecho, sino también encierra una “regla de tratamiento del inculpado” consistente en considerarle a todos los efectos como inocente hasta que, en su caso, se declare definitivamente su culpabilidad.

Ya hemos dicho que las pruebas del procedimiento sancionador se obtienen por la Hacienda pública en los procedimientos previos de gestión y de inspección¹⁶³, pero ahora debemos añadir un nuevo elemento de análisis y es que el mero inicio de uno de los procedimientos citados de gestión o de inspección, asigna al sujeto inspeccionado una determinada “deuda media” de forma automática y arbitraria, por lo que debemos averiguar si la presunción de inocencia se aplica en los citados procedimientos, y, en caso afirmativo, si la “deuda media” asignada por el programa informático al obligado tributario vulnera ese derecho fundamental, pues parece indubitado que dicha asignación constituye una falta de respeto hacia el contribuyente –daña su honor– el cual verá defraudada la buena fe y la confianza depositada en las instituciones, es decir, damos por sentado que la actuación de la Administración tributaria es ilegal –actúa con mala fe– cuando imputa una “deuda media” al sujeto comprobado, y, lo que nos cuestionamos es si esa actuación ilegal vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Aunque la respuesta es afirmativa en todos los casos –quedan anuladas, por tanto, las garantías del contribuyente–, en lo atinente al procedimiento de inspección, conviene precisar que la “deuda media” asignada por el programa de inspección comprende la cuota tributaria, los intereses de demora y la sanción, concepto este último que va a ser de trascendental importancia, porque se podrá alcanzar la “deuda media”

¹⁶² Esta dimensión extraprocesal de la presunción de inocencia, no constituye por sí misma un derecho fundamental distinto o autónomo del que emana de los artículos 10 y 18 de la Constitución. En estos casos relativos al honor y a la dignidad de la persona, que no son una presunción sino una cualidad consustancial inherente a la misma, serán los derechos consagrados en el artículo 18 de la Constitución los que por la vía del recurso de amparo habrán de ser preservados o restablecidos (STC 166/1995, de 20 de noviembre).

¹⁶³ Incluso se pueden obtener en el mismo procedimiento de inspección cuando se firmen actas con acuerdo o el contribuyente renuncie al procedimiento separado (LGT Art. 208.2).

imponiendo sólo sanciones, en el supuesto de inexistencia de cuota tributaria e intereses de demora.

Tres sentencias del Tribunal Constitucional nos van a ayudar a encontrar esa respuesta positiva, si bien la razón fundamental es que la instrucción del procedimiento sancionador, la obtención de la prueba de cargo, se realiza en los procedimientos previos de gestión o de inspección, como decíamos al principio de este párrafo.

- Sentencia 13/1982, de 1 de abril. El Tribunal Constitucional confirma la tesis positiva, cuando declara que “una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial *–in dubio pro reo–* para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias. El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos”.
- Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre. Asimismo confirma la tesis planteada esta sentencia del Tribunal Constitucional, que ante la alegación por parte del demandante de amparo de la vulneración de la presunción de inocencia, el Tribunal Constitucional resuelve en estos términos: “La presunción de inocencia habría sido desconocida por la tantas veces citada resolución y, en general, por la actuación inspectora en cuanto se presume que el recurrente ha defraudado y debe probar que no lo ha hecho, cuando debía presumirse lo contrario y asumir la Inspección la carga de la prueba. Pero la situación no es ésta. La Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus

declaraciones a la Hacienda pública. Esta actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia”.

- Sentencia 76/1990, de 26 de abril. También la sentencia 76/1990 confirma la tesis positiva en varios de sus fundamentos jurídicos al resolver el recurso y las cuestiones de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 10/1985.

- Respecto de la posible inconstitucionalidad del artículo 145.3 en la redacción dada por la citada ley, el Tribunal Constitucional se pronuncia en estos términos: “Ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3¹⁶⁴ de la Ley general tributaria establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección¹⁶⁵ (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor

¹⁶⁴ Este artículo disponía: “Las actas y las diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”. Actualmente el valor probatorio de las diligencias se regula en el artículo 107 y el de las actas en el 144, ambos de la Ley general tributaria.

¹⁶⁵ Respecto al valor probatorio de las actas y diligencias de la Inspección, la propia sentencia 76/1990 señaló que “no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el Juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas”.

probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias”.

- Respecto del nuevo redactado del artículo 83.3.f)¹⁶⁶ de la LGT, afirma que no vulnera la presunción de inocencia porque el sustantivo “pruebas” no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión “documentos contables” que la propia norma emplea.

Una vez constatado que la presunción de inocencia se aplica en el procedimiento de inspección, debemos preguntarnos si la asignación arbitraria y automática de una determinada “deuda media” por el programa de inspección vulnera el citado derecho fundamental. La respuesta también es positiva, fundamentalmente, porque la Administración tributaria presume que el sujeto inspeccionado es un incumplidor, pero hay otras varias razones: primero, la “deuda media” incluye las sanciones tributarias, y también, en aquellos casos en que se traslade el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, incluye la cuota por delito contra la Hacienda pública –“Delito de sospecha”–; segundo, la “deuda media” no está motivada, pues la asigna el programa de inspección en función de los objetivos recaudatorios¹⁶⁷ de las áreas de control tributario, incurriendo la Administración en arbitrariedad (CE Art. 9.3); tercero, el procedimiento de inspección se dirige contra un presunto defraudador; por último, la “deuda media” presupone iniciar un procedimiento administrativo “sin

¹⁶⁶ El artículo 83, disponía: “3. Serán sancionados con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas: f) La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición”.

¹⁶⁷ Afirma Juan Francisco Gómez Gonzalvo (“Presunción de inocencia y buena fe del contribuyente”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 42/1998) que la Administración tributaria se rige por su propia normativa y por sus propios principios, debido a sus especiales características, estando condicionada por la permanente e imperiosa necesidad de recaudación y por el temor ancestral a una caída o disminución de la misma, lo que determina una resistencia numantina a cualquier cambio o avance que pueda significar una mayor garantía para el contribuyente, si ello pudiera comportar o temer una disminución de los ingresos. Y concluye: a partir de la Constitución no es posible mantener la vieja consideración del contribuyente como presunto defraudador.

todas las garantías” (CE Art. 24.2), pues un procedimiento genuinamente inquisitivo¹⁶⁸, como es el procedimiento de inspección, pasa a ser recaudatorio y acusatorio, lo que supone desviación de poder (LJCA Art. 70.2).

La sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2008 (3ª, recurso 146/2004) ha recogido la doctrina constante de la Sala Tercera, señalando que la mera cita de preceptos legales que tipifican la infracción apreciada y establecen la sanción impuesta no es suficiente para garantizar las exigencias que derivan de los derechos a la presunción de inocencia y a la defensa del sancionado, ya que no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad; asimismo, en aquellos casos en los que la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, lisa y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, de manera que no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia; por último, en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad.

¹⁶⁸ Como afirma Ernesto Eseverri Martínez (AA. VV. *La reforma de la Ley general tributaria [Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio]*. Editorial CEDECS. Barcelona 1995, página 77) el procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento inquisitivo que persigue la calificación y cuantificación de los elementos que se integran en un hecho imponible.

IX. El principio de buena fe

La buena fe es consustancial a toda relación jurídica, pues el artículo 7.1 del Código civil establece que “los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe”, en similares términos afirma el artículo 11 de la Ley orgánica del poder judicial que “en todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe”, y más específicamente, el artículo 247 de la Ley de enjuiciamiento civil que “los intervinientes en todo tipo de procesos deberán ajustarse en sus actuaciones a las reglas de la buena fe”. La buena fe, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1997 “es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a derecho, o que se poseen los bienes o se ejercitan los derechos o se cumplen las obligaciones sin intención dañosa, abusiva o fraudulenta”, de forma que protege la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio.

Ya hemos dicho que la relación jurídico-tributaria regulada en el artículo 17 de la Ley 58/2003 –conjunto de derechos, garantías, deberes, obligaciones y potestades– debe estar presidida por los principios de buena fe y confianza legítima, y, aunque las sanciones tributarias quedan extramuros de dicha relación al no tener la consideración de deuda tributaria, es incuestionable que todo procedimiento administrativo debe estar presidido por esos dos principios (LRJPAC Art. 3.1, actual 3.1.e) de la Ley 40/2015), sin que el sancionador tributario pueda ser una excepción. Así lo expresa González Méndez¹⁶⁹ quien, después de hacer referencia a la evolución de la doctrina en el ámbito del Derecho privado, encara su aplicación en el Derecho público, para lo que acude también a la doctrina, y lo culmina con una primera referencia al Derecho tributario, destacando, al respecto, que el principio general de la buena fe encuentra aplicación en todo lo concerniente al cumplimiento de las obligaciones

¹⁶⁹ Amelia González Méndez. *Buena fe y Derecho tributario*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2001, página 67.

y al ejercicio de potestades y, por tanto, a él se encuentran sometidos en todas sus actuaciones tanto los obligados tributarios como la Administración tributaria.

La mejor doctrina considera un error que la Ley 58/2003 no reprodujera el artículo 33 de la Ley 1/1998, cuyo apartado primero disponía que “la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe ”, ya que como afirma Calvo Ortega¹⁷⁰ es “una de las aportaciones más importantes de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”; en el mismo sentido se pronuncia Pont Mestres¹⁷¹ cuando afirma que “la ausencia de su mención, en el menos malo de los supuestos, enturbia y perturba el normal desarrollo de lo que podría llamarse convivencia social tributaria”, enumerando al respecto una serie de reglas que extrae de la jurisprudencia, cuales son “que las consecuencias de los errores ha de soportarlos el órgano administrativo que los cometió, que sería injusto hacer recaer en quién recurre los perjuicios derivados de la conducta de su contraparte, que no se puede convertir la dejación de un trámite del administrado en una presunción de confianza con lo apuntado por la Administración, que la reacción de los particulares frente a obras que vulneran normas debe prevalecer por encima de los obstáculos administrativos formales, que salvaguarda la confianza el que los gastos y trabajos han de ser compensados, que en el conflicto que se suscite entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica concernientes a actos producidos por la Administración pública tiene primacía el principio de seguridad jurídica, que garantiza la confianza que fundadamente pueda haberse depositado en el comportamiento de la Administración, así como el deber de coherencia de ésta”.

En cualquier caso, la vigencia del principio de la buena fe en el ámbito sancionador tributario es incuestionable, máxime si tenemos en cuenta el empecinamiento del legislador en mantener la relación jurídico-tributaria como eje vertebrador de las relaciones entre la Hacienda pública y los obligados

¹⁷⁰ Rafael Calvo Ortega. “La nueva Ley general tributaria y sus secretos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 238/ 2003.

¹⁷¹ Magín Pont Mestres. “En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley general tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 19/ 2004.

tributarios. La buena fe, tanto la de la Administración como la del contribuyente, se presume.

A. La buena fe de la Administración

La Administración no podría servir con objetividad los intereses generales (CE Art. 103.1) si no actúa con buena fe, además, la confianza legítima que los ciudadanos depositan en la misma debe corresponderse garantizando la imparcialidad de los funcionarios en el ejercicio de sus funciones (CE Art. 103.3), si bien, a fecha actual, no se publicado ningún precepto que garantice dicha imparcialidad reconocida en la propia Constitución; obviamente, las actuaciones administrativas están sometidas al principio de legalidad (CE Art. 9.1) y al control de los Tribunales –en el orden jurisdiccional contencioso administrativo todo se presume y nada se investiga– (CE Art. 106.1), deberán ser proporcionadas (LGT Art. 3.2), regladas (LGT Art. 6), facilitarán en todo momento a los sujetos inspeccionados el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (LGT Art. 99.1), etc., pero al sujeto inspeccionado, nadie le garantiza la imparcialidad del Inspector de Hacienda¹⁷², pues por tal no podemos considerar el código de conducta regulado en el artículo 52 del Estatuto básico del empleado público, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, ya que la Constitución habla de “garantías” y el código de conducta de “principios”. Antes al contrario, la “deuda media” que de forma arbitraria y automática le asigna el programa de inspección¹⁷³, predispone al Inspector de Hacienda a no ser imparcial en la interpretación y aplicación de las normas tributarias¹⁷⁴, pues será evaluado y retribuido en función

¹⁷² Considera Claus Tipke (*Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2000, página 81) que conforme a una concepción correcta, el funcionario de Hacienda actúa como fiduciario de la comunidad solidaria integrada por todos los contribuyentes.

¹⁷³ Esta puede ser la verdadera razón de la supresión de la mención de la buena fe del contribuyente en la Ley general tributaria.

¹⁷⁴ Carmen Márquez Sillero (“La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 234/1994) se expresa del siguiente modo: “El atropello del ordenamiento jurídico existente, la más absoluta vulneración de los principios constitucionales del sistema financiero y tributario y la anteposición de pseudovalores tales como la eficacia, la eficiencia y la

de lo que “recaude” de cada contribuyente inspeccionado, con independencia de la calidad del trabajo desarrollado¹⁷⁵. Esta conclusión viene reforzada con otros argumentos:

- Podría pensarse, en una primera aproximación, que la imparcialidad está implícita en el ejercicio de las propias actuaciones de la Inspección de los Tributos, al tener que ser las mismas equilibradas, proporcionales, regladas, legales, controladas por los Tribunales, etc., pero esta solución presenta flancos débiles, pues no se habla para nada de imparcialidad, ni en el derogado Reglamento general de la Inspección de los Tributos, ni en el actual Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, omisión que también podemos predicar de la LGT. El término “imparcialidad” lo utiliza el estatuto básico del empleado público en varios artículos, en concreto, en el artículo 20.2 relativo a la evaluación del desempeño, al disponer: “Los sistemas de evaluación del desempeño se adecuarán, en todo caso, a criterios de transparencia, objetividad, imparcialidad y no discriminación y se aplicarán sin menoscabo de los derechos de los empleados públicos”; pero, que los sistemas para evaluar el trabajo desarrollado por los Inspectores de Hacienda deban ser imparciales, no significa que ejerzan sus competencias de forma imparcial, todo lo contrario, pues dicho sistema imparcial equivale al informe del superior jerárquico, que se presume objetivo. También podríamos considerar que la imparcialidad se garantiza en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, actuales 23 y 24 de la Ley 40/2015, relativos a la abstención y recusación de los funcionarios públicos, si bien los citados preceptos lo que pretenden, según reza la exposición de motivos de la ley, es garantizar el principio de neutralidad, es decir, mantener los servicios públicos a cubierto de toda colisión entre intereses particulares e intereses

recaudación, que se convierten en ejes centrales de una nueva organización de la Administración tributaria carente de adecuación a la Constitución y al Derecho”.

¹⁷⁵ Ya advertía Tipke (*Moral tributaria* ... ya citada, página 89) que el aumento de la recaudación no puede ser el estímulo ni la medida del rendimiento del funcionario de Hacienda, pues su ideal ha de ser, más bien, el de tutelar el Derecho tributario.

generales; desde luego, los objetivos eminentemente recaudatorios de la Inspección de los Tributos chocan frontalmente con el citado principio de neutralidad, pero además, los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992 antes indicados, del mismo modo que los artículos 23 y 24 de la Ley 40/2015, no suponen ninguna novedad, pues la Ley de procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 ya regulaba esta materia de forma similar en sus artículos 20 y 21.

- Otra opción sería vincular la imparcialidad de los Inspectores de Hacienda con la inamovilidad por su condición de funcionarios de carrera (EBEP Art. 1.3.6), pero esta opción también presenta deficiencias, en primer lugar, porque un Inspector de Hacienda mal evaluado no percibe el complemento de productividad, en segundo término, porque verá truncada su carrera profesional –condenado al ostracismo– si no “recauda” la “deuda media” asignada a los contribuyentes incluidos en su plan de inspección, y por último, porque la continuidad en un puesto de trabajo obtenido por concurso queda vinculada a la evaluación del desempeño de acuerdo con los sistemas de evaluación que cada Administración pública determine, dándose audiencia al interesado, y por la correspondiente resolución motivada (EBEP Art. 20.4).
- La razón fundamental es el significado del término “garantías” que emplea el artículo 103.3 de la Constitución, pues el mandato del constituyente requiere una regulación *ex novo* que, primero, establezca un proceso con todas las garantías (CE Art. 24.2), y segundo, garantice la imparcialidad de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus cargos –siendo “parte” de la organización debe ser “imparcial”–, lo que conlleva que sean públicos –conocidos por la opinión pública– los objetivos de los funcionarios públicos, y esa regulación *ex novo*, a fecha actual, no se ha producido, si bien la Ley 7/2007 –pendiente de desarrollo en el ámbito de la Administración General del Estado– se hace eco del citado principio en su código de conducta y en sus principios éticos.

B. La buena fe del contribuyente

La misma se presume y le exime, sin lugar a dudas, de incurrir en una infracción tributaria muy grave o grave, pero también de una infracción leve pues, aunque la misma se puede cometer incurriendo en culpa levísima, la doctrina declaró de forma unánime que la buena fe –cuando era criterio de graduación de las sanciones– del contribuyente le exime de responsabilidad, entre ellos, Martínez Lago¹⁷⁶, que manifestaba “habida cuenta de los pronunciamientos doctrinales que se produjeron, sólo una especie de respeto a la tradición parece operar como dato elegido por nuestro legislador en 1985 para mantener en el texto de la LGT, tocante a la graduación de las sanciones, este criterio de la buena o mala fe”, tradición que ya había sido vapuleada, entre otros, por Pérez Royo¹⁷⁷ que, al analizar el criterio de la mala fe recogido en la redacción primitiva del artículo 80.b) de la LGT de 1963 –convertía la infracción de omisión en defraudación– señalaba que “la referencia a la buena o mala fe era contradictoria y absurda, ya que las infracciones materiales requerían prácticamente en la totalidad de los casos un ánimo específico de defraudación en el sujeto infractor, por lo que la presentación de la buena fe excluiría la producción de la infracción tributaria de omisión o defraudación que se tratase”, o por José Luis Codes Anguita¹⁷⁸, para quien la existencia de buena fe implicaba la ausencia del dolo específico necesario para la tipificación de la conducta como infracción. En definitiva, si el contribuyente obró de buena fe no habrá incurrido en infracción tributaria alguna, por el contrario, si la Administración pretende imputarle la comisión de una infracción deberá probar su mala fe, y ello incluso en el supuesto de que la calificación de la infracción venga determinada por el legislador. El Tribunal Supremo ha dicho (STS 3ª, 09.10.2014, recurso 689/2013) que la negligencia no supone la existencia de mala fe por parte del contribuyente, puesto que evidentemente una excluye la otra, es decir, la prueba de la mala fe,

¹⁷⁶ Miguel Ángel Martínez Lago. “La graduación de las sanciones tributarias”. IEF. *Documentos de trabajo* nº 29/1988, página 47.

¹⁷⁷ Fernando Pérez Royo. *Infracciones y sanciones tributarias...* ya citada, páginas 140–141.

¹⁷⁸ *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras ...* ya citada, página 727.

necesaria cuando se pretenda sancionar una conducta dolosa, no es necesaria cuando lo que se sanciona es una conducta culposa por simple negligencia.

X. El principio de seguridad jurídica

Habiéndose consolidado en nuestro ordenamiento jurídico la inestabilidad legislativa, parece un sarcasmo hablar del principio de seguridad jurídica cuando dieciocho parlamentos legislan sin piedad y con escasa técnica legislativa, siendo el Derecho tributario una de las ramas del derecho más afectadas por esta inflación de normas, ya que detrás de cada modificación legislativa hay una medida de política social o económica. Pues bien, a pesar de ello, la LGT se marca como uno de sus principales objetivos, según podemos leer en su exposición de motivos, reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica. Tradicionalmente, el principio de seguridad jurídica¹⁷⁹ se ha asociado a los plazos de prescripción y de caducidad si bien, desde la promulgación de la Constitución, a estos institutos hay que añadir el de dilaciones indebidas; en principio, prescriben los impuestos, las infracciones y las sanciones tributarias y caducan los procedimientos –realmente prescriben los derechos y las obligaciones tributarias¹⁸⁰–, y aunque la distinción entre prescripción y caducidad no es del todo clara, la primera tiene naturaleza material¹⁸¹ y la caducidad

¹⁷⁹ La seguridad jurídica ha sido descrita por el Tribunal Constitucional como la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (STC 27/1981, de 20 de julio, entre otras muchas).

¹⁸⁰ Ramón Falcón y Tella (“La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”. *Quincena Fiscal*, nº 12/2001) afirma que aunque por economía del lenguaje la Ley general tributaria hable de prescripción del derecho a liquidar, por un lado, y de prescripción de la acción recaudatoria, por otro, lo que prescribe es siempre la obligación tributaria, ya que el derecho a liquidar es en realidad una potestad administrativa al igual que la acción recaudatoria, y las potestades son por naturaleza imprescriptibles. Al respecto, hay que recordar que Santi Romano en su *Dizionario giuridico* (1947) hacía pivotar la distinción entre caducidad y prescripción en la diferencia entre derecho subjetivo y potestad: la prescripción tiene como objeto los derechos subjetivos, provocando el perecimiento de los mismos; la caducidad queda, por el contrario, referida a las potestades, conllevando la extinción, no de la potestad misma, sino de la posibilidad de ejercerla en un supuesto determinado.

¹⁸¹ Así lo expresa Carolina Blasco Delgado (“La prescripción de las sanciones tributarias desde la perspectiva de los principios penales”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 12/2000) apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina penalista.

naturaleza procesal, aunque en Derecho tributario también hay derechos que caducan, por ejemplo, la caducidad del derecho a la deducción en el impuesto sobre el valor añadido (LIVA Art. 100).

Con acierto decía Falcón y Tella¹⁸² que uno de los avances, al menos formalmente, más importantes de la Ley 58/2003, desde la perspectiva de la seguridad jurídica, era la regulación general y expresa de la caducidad, ya que frente al artículo 105.2 de la primitiva LGT –la inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa–, el actual artículo 100 la considera una de las formas de terminación de los procedimientos tributarios y el 104 regula los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa –no interrupción de la prescripción y conservación de actuaciones–, pudiéndose declarar la caducidad de determinados procedimientos que, por sí sola, no producirá la prescripción de los derechos de la Administración tributaria. Al respecto afirma Martínez Giner¹⁸³ que el principio de eficacia en el funcionamiento de las Administraciones públicas, el principio de economía procesal o el principio de conservación de los actos administrativos determinarían que las actuaciones realizadas en el procedimiento caducado puedan servir y no tengan que repetirse dentro del procedimiento que se inicie posteriormente sobre esa misma cuestión.

La cuestión es determinar cuántas veces se puede iniciar un procedimiento, habiendo echado por tierra el Tribunal Supremo la doctrina del “tiro único” al declarar, primero, que “la estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo,

¹⁸² Ramón Falcón y Tella. “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el anteproyecto de LGT”. *Quincena Fiscal*, nº 11/2003.

¹⁸³ Luis Alfonso Martínez Giner. “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley general tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 11/2004.

sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia” (STS 3ª, 19.11.2012, recurso de casación en interés de ley 1215/2011), segundo, que no comparte la idea de que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca –por mínimo que sea el yerro– pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, pues dicha idea carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional, oponiéndose al principio de eficacia administrativa y al logro de un sistema tributario justo.

No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta “acertar”, sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente, por ello, tampoco cabe hablar de “privilegio exorbitante” de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución, no obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues la Sala Tercera viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error, ya que en esas situaciones la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad (STS 3ª, 26.03.2012, recurso 5827/2009) deriva del principio de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas en su actuación (LRJPAC Art. 3.1, actual 3.1.e) de la Ley 40/2015) y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario (LGT Art. 3.2), entendido como la adecuación entre medios y fines, siendo además corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al Derecho (CE Art. 103.1), ya que jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico

yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica (CE Art. 9.3), debiendo añadir que en el caso de resoluciones jurisdiccionales, la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley 29/1998 (STS 3ª, 29.09.2014, recurso 1014/2013).

La prescripción es una institución que forma parte de la teoría general del derecho, aplicable al derecho privado y al público, y que en su acepción más general consiste en la transformación reconocida por la ley de un estado de hecho en un estado de derecho por el transcurso del tiempo; pero esta acepción apenas tiene valor desde un punto de vista técnico-jurídico, ya que realmente la prescripción engloba dos instituciones diferentes, dotada cada una de su propio concepto y su peculiar problemática. De los dos tipos de prescripción que regula el Código civil (Cc Art. 1930), adquisitiva o extintiva, sólo nos vamos a referir a la extintiva que Coviello¹⁸⁴ define como “un medio por el cual a causa de la inercia del titular del derecho prolongada por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo”. Así, pues, la prescripción es consecuencia de un hecho jurídico de naturaleza compleja que no puede considerarse como una institución ligada simplemente al paso del tiempo y que reúne, según el autor citado, las siguientes características: 1º, la existencia de un derecho que podía ejercitarse; 2º, la falta de ejercicio o la inercia de parte del titular; 3º, el transcurso del tiempo señalado por la ley, y que varía según los diversos casos. El Tribunal Constitucional en sentencia 147/1986, de 25 de noviembre, conceptúa la prescripción como forma de extinción de acciones para la defensa de un derecho cuyo origen está en lo que la doctrina ha llamado “silencio de la relación jurídica”, en cuyo seno existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material que a veces ha de ceder para dar paso a aquélla y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico, y afirma, “es una figura estrechamente conectada con la idea de seguridad jurídica, porque, para garantizarla, puede

¹⁸⁴ Nicolás Coviello. *Doctrina general del Derecho civil*. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México 1949, página 506.

llegar a permitir la consolidación de situaciones que, en su origen, eran contrarias a la ley cuando el titular de una pretensión no la ejercita en un plazo de tiempo que pueda considerarse razonable desde la perspectiva de la buena fe”.

La caducidad o decadencia de los derechos es una institución íntimamente unida a la prescripción, dado el efecto extintivo que, en ambos casos, se produce por el transcurso del tiempo. Lasarte¹⁸⁵ la define como “la extinción de un derecho por su falta de ejercicio durante un plazo temporal prefijado que no es susceptible de ser interrumpido”. La doctrina se ha esforzado en recalcar las diferencias entre uno y otro concepto. Normalmente se dice que la caducidad es la forma automática de extinción de derechos, pero si se quiere caracterizar verdaderamente la caducidad frente a las demás formas de extinción de los derechos por el transcurso del tiempo, es mejor tratar de sentar un concepto esencial:

- En la prescripción el derecho ha nacido libre de toda limitación temporal; las limitaciones temporales que determinan su extinción aparecen en un momento posterior, a consecuencia del no ejercicio por el titular.
- En la caducidad la limitación temporal nace con el derecho mismo. Surge el derecho y, simultáneamente, surge su plazo de vida, de tal forma que si no se realiza en ese plazo, automáticamente desaparece. No cabe, por tanto, a diferencia de la prescripción, la interrupción del cómputo del plazo, aunque en algún caso sí es posible la suspensión.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 1997 diferencia ambos conceptos, en los siguientes términos: “La caducidad, como figura diferente de la prescripción, se proyecta sobre el derecho al procedimiento y no sobre el derecho material o sustantivo que se cuestiona en una instancia administrativa o jurisdiccional, propio de la prescripción. Ambas instituciones tienen en común el defender a los administrados contra la inseguridad jurídica que se derivaría de una situación indefinidamente abierta, con un claro quebranto del derecho constitucional a la seguridad jurídica y a la interdicción de la

¹⁸⁵ *Principios de Derecho civil I* ... ya citada, página 167.

arbitrariedad de los poderes públicos”. Y la de 14 de julio de 2005 del mismo órgano jurisdiccional distingue entre caducidad del procedimiento y caducidad del plazo para dictar resolución expresa, señalando que “mientras en la caducidad del procedimiento se pone término al mismo, al dictarse la resolución expresa de declaración de caducidad, por el contrario, en la caducidad del plazo para dictar resolución expresa, no se produce terminación del procedimiento como consecuencia del archivo de las actuaciones, entrando en juego el régimen de los actos presuntos, régimen que en los procedimientos de comprobación e investigación tributarias se ha de entender no pueden tener virtualidad, dado el fundamento y características de las actuaciones inspectoras, cuya realidad o existencia, así como su resultado, no pueden ser objeto de un acto presunto”.

A. La prescripción de las infracciones tributarias

El apartado 1 del artículo 189 de la LGT dispone que “la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones”, añadiendo el apartado dos del citado precepto: “El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones”. La primera observación que nos merece este plazo de prescripción de cuatro años es que se aplica por igual a todo tipo de infracciones, ya sean leves, graves o muy graves, lo cual en opinión de Martín Queralt es desproporcionado¹⁸⁶, si bien la explicación puede provenir de la antigua LGT que aglutinaba en un único expediente dos procedimientos, el inspector y el sancionador, pero una vez generalizado el “procedimiento separado” con la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes –actualmente regulado en el artículo 208.1 de la Ley 58/2003–, no tiene ningún sentido equiparar el plazo de prescripción de infracciones tan dispares, tanto en lo relativo a su contenido, como por su gravedad, además, se aparta claramente

¹⁸⁶ Juan Martín Queralt. “La prescripción y la caducidad en los procedimientos sancionadores”. *Tribuna Fiscal*, nº 202–203/2007.

tanto del plazo de prescripción de los delitos, que varía en función de la gravedad de la pena (CP Art. 131), como del plazo de prescripción de las infracciones administrativas, que varía en función de la clasificación legal de las mismas (LRJPAC Art. 132.1, actual 30.1 de la Ley 40/2015).

El apartado 3 del citado artículo 189 de la Ley 58/2003 dispone que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá: a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Y añade: “Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización”. El antecedente inmediato del precepto lo encontramos en el artículo 20 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social que, con efectos 1 de enero de 2001, dio nueva redacción a la letra a) del apartado uno del artículo 66 de la Ley 230/1963, pues la separación de procedimientos que consagraba el artículo 34 de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes, supuso que los expedientes sancionadores iniciados desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19.03.1998) hasta la entrada en vigor de la Ley 14/2000 (01.01.2001), no se vieran interrumpidos por el inicio de actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible¹⁸⁷. Este apartado 3 del artículo 189 de la Ley 58/2003, merece las siguientes consideraciones:

- Se criminaliza al sujeto inspeccionado, pues el mero inicio de un procedimiento de inspección –que, en principio, nada tiene que ver con el procedimiento sancionador– interrumpe el plazo de prescripción de las presuntas infracciones tributarias que haya podido cometer, vulnerando

¹⁸⁷ Así lo entendió el Tribunal Supremo –por todas, sentencia de 15 de junio de 2005, casación en interés de ley 86/2003–, al afirmar que “a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, no resulta admisible que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador puedan interrumpir la prescripción de unas ulteriores sanciones”

dicha cautela la presunción de inocencia del contribuyente y la confianza legítima depositada en la Hacienda pública, al considerarlo un potencial defraudador¹⁸⁸, presumiendo su mala fe. El acto que interrumpe¹⁸⁹ la prescripción debe motivarse, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, especificando las concretas infracciones que quedan interrumpidas, ya que limita derechos subjetivos e intereses legítimos (LRJPAC Art. 54.1.a, actual 35.1.a) de la Ley 39/2015), no siendo admisible la interrupción automática de la prescripción de posibles infracciones tributarias, sin ningún tipo de motivación, sin especificación alguna, aplicable por igual a todo tipo de obligados tributarios, pues la motivación marca la diferencia entre la discrecionalidad y la arbitrariedad, siendo esta última la antítesis de la razonabilidad.

- La seguridad jurídica exige determinar –y motivar– exactamente las infracciones cuyo plazo de prescripción queda interrumpido por las “acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado”, así como el período impositivo al que hacen referencia. Estos datos no se deducen del artículo 189 de la LGT que se limita a decir que “interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización”. Tampoco se determinan las presuntas infracciones que quedan interrumpidas en la autorización previa del Inspector Jefe para iniciar el procedimiento sancionador –acto interno que no se notifica al interesado–, regulada en el artículo 25.1 del Real Decreto 2063/2004, que dispone: “En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del Inspector Jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de

¹⁸⁸ Hace tres décadas decía Magín Pont Mestres (*El problema de la resistencia fiscal*. Editorial Bosch. Barcelona 1972, páginas 219 y siguientes) que la presunción de buena fe, aun ceñida a la potestad sancionadora, adquiriría notoria relevancia ética para el contribuyente al entenderse superada, en cierto modo, la tan injusta como extendida idea administrativa de que en cada contribuyente cabe percibir un potencial defraudador.

¹⁸⁹ La iniciación del procedimiento sancionador siempre debe motivarse (RGRST Art. 22).

la Ley 58/2003”. Habrá que esperar al inicio del procedimiento sancionador, que en la mayoría de los casos coincide en el tiempo con la propuesta de liquidación contenida en las actas de inspección, para identificar las infracciones que quedaron interrumpidas al iniciarse el procedimiento inspector, al disponer el artículo 22.1 del Real Decreto 2063/2004: “El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones: b) conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder”.

B. La prescripción de las sanciones tributarias

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 190.2 de la LGT –por la remisión que hace al 66.b) de la misma ley– el plazo de prescripción de las sanciones tributarias será de cuatro años, por lo que cabe repetir la misma crítica que hemos hecho en el apartado anterior, al no hacer la LGT ningún tipo de distinción, pues no diferencia entre sanciones pecuniarias o no pecuniarias, ni entre multas fijas o proporcionales, ni entre las diferentes sanciones atendiendo a la gravedad de las correspondientes infracciones, lo que claramente es desproporcionado, máxime teniendo en cuenta que las antiguas faltas prescribían a los seis meses y que actualmente los delitos leves prescriben al año (CP Art. 131.1).

C. La caducidad del procedimiento sancionador

Los plazos que rigen en el procedimiento sancionador, ya se tramite de forma conjunta, separada o abreviada, son de caducidad, de tal forma que si el procedimiento no se inicia en el plazo legalmente establecido o se supera el plazo máximo de duración, procede el archivo del expediente, al caducar la acción de la Administración para imponer la pertinente sanción, imposibilitando la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador (LGT Art. 211.4, *ne bis in idem* procedimental). Los citados plazos de caducidad hacen referencia al de inicio y al de duración del procedimiento sancionador:

- Plazo de inicio. El artículo 209.2 de la Ley 58/2003 dispone que “los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución”. Este plazo puede vulnerar la confianza legítima depositada en la Hacienda pública en aquellos supuestos en que el contribuyente haya prestado su conformidad a las actas extendidas por la Inspección de los Tributos, si en las mismas se ha hecho constar la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias (LGT Art. 153.g) y, posteriormente, vía liquidación, el Inspector Jefe ordena la apertura de expediente sancionador, lo que con toda seguridad frustraría la conformidad que el contribuyente prestó en la creencia de que no iba a ser sancionado, máxime cuando haya transcurrido el plazo de un mes para impugnar la liquidación derivada del acta.
- Plazo de resolución. Este plazo varía, pues depende de si el procedimiento se tramita de forma conjunta o separada.
 - Tramitación separada. Ya se tramite de forma ordinaria o abreviada, el artículo 211.2 de la LGT dispone que “el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento¹⁹⁰”. El Tribunal Supremo ha sentado la siguiente doctrina legal (STS 3ª, 15.12.2004, recurso de casación en interés de ley 97/2002): el límite para el ejercicio de la potestad sancionadora y

¹⁹⁰ La Ley 34/2015 ha añadido que cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta ley –remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, recepción de una comunicación judicial de paralización del mismo, planteamiento de la cuestión ante la Junta Arbitral, fuerza mayor, etc.–, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo período que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.

para la prescripción de las infracciones concluye con la resolución sancionadora y su consiguiente notificación, sin poder extender la misma a la vía de recurso, si bien, el voto discrepante de dos Magistrados de la Sección Quinta considera que la tesis sostenida por sus colegas de Sala conduce a un resultado incompatible, a su parecer, con el instituto de la prescripción y con el principio de seguridad jurídica, ya que, durante un tiempo indefinido –el de la sustanciación del recurso administrativo–, no resultaría aplicable la prescripción de la infracción ni la prescripción de la sanción, la primera porque se habría sancionado con una multa, sin haberse puesto fin a la vía administrativa, y la segunda porque dicha sanción es inejecutable, y, por consiguiente, no puede comenzar el cómputo de la prescripción de ésta conforme al artículo 132.3 de la Ley 30/1992, según el cual el plazo de prescripción de las sanciones comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción. La Ley 40/2015 ha solucionado esta discrepancia al establecer que el plazo de prescripción de las sanciones comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que sea ejecutable la resolución por la que se impone la sanción o haya transcurrido el plazo para recurrirla (LRJSP Art. 30.3).

- Tramitación conjunta. En este supuesto la tramitación del procedimiento sancionador se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, siendo aplicable para ambos procedimientos la regulación relativa al desarrollo del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluido lo relativo a los plazos y efectos de su incumplimiento (RGRST Art. 27.1). Por ello, habrá que distinguir entre:
 - Procedimiento de inspección. Tras la reforma operada por la Ley 34/2015, la finalización del plazo de 18 o 27 meses no implica la caducidad del procedimiento de inspección, por lo que tampoco supondrá la del procedimiento sancionador, debiendo ambos

continuar hasta su finalización, aunque sólo respecto de los conceptos y períodos que no hayan prescrito en el momento de comunicar la continuación de las actuaciones de inspección. No obstante, en el supuesto de actas con acuerdo la duración del procedimiento sancionador es fugaz, ya que se inicia con la suscripción del acta con acuerdo, y se entenderá finalizado con la notificación de la sanción, que se producirá normalmente por el transcurso de diez días contados desde el siguiente a la fecha del acta (LGT Art. 155.5), salvo que, en ese plazo –que no puede ser objeto de interrupción, ni dilación–, se notifique al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar y sancionar, rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

- Otros procedimientos de aplicación de los tributos. El incumplimiento del plazo de resolución, en especial de los procedimientos de gestión, determinará la caducidad de dicho procedimiento (LGT Art. 104.4).

D. Las dilaciones indebidas

El Tribunal Constitucional ha considerado en reiteradas sentencias –por todas, la 142/2010, de 21 de diciembre– que el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas es autónomo respecto del derecho a la tutela judicial efectiva y que, por su imprecisión, al ser un concepto jurídico indeterminado, exige examinar cada supuesto concreto a la luz de aquellos criterios que permitan verificar si ha existido efectiva dilación y, en su caso, si ésta puede considerarse justificada, porque tal derecho no se identifica con la duración global de la causa, ni aun siquiera con el incumplimiento de los plazos procesales, debiendo ponderarse la complejidad del litigio, los márgenes ordinarios de duración de los litigios del mismo tipo, el interés que en aquél arriesga el demandante, su conducta procesal, la conducta de las autoridades, etc. En cualquier caso, los Tribunales ordinarios se han pronunciado en múltiples ocasiones sobre esta materia, adquiriendo en la

actualidad una importancia capital, pues el juego de las “interrupciones justificadas” y las “dilaciones no imputables a la Administración”, supone que los expedientes se alarguen más del plazo inicialmente previsto.

El artículo 150.1 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015 concede a la Inspección un período de 18 o 27 meses¹⁹¹ para finalizar las actuaciones del procedimiento inspector, que se computa “desde” la notificación del inicio de dichas actuaciones, “hasta” que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. Este plazo inicial se puede ampliar, a instancia del obligado tributario por un máximo de 60 días naturales o a instancia de la Inspección, cuando concurren los supuestos regulados en el artículo 155.5 de la LGT. El incumplimiento del plazo máximo de duración –18 o 27 meses o el ampliado–, no determina la caducidad del procedimiento inspector, que continuará hasta su terminación (LGT Art. 150.6), pero producirá los siguientes efectos: 1º, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones desarrolladas durante el plazo de 18 o 27 meses¹⁹²; 2º, los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos; 3º, no se devengan intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

E. La prescripción del delito contra la Hacienda pública

Desde la entrada en vigor de la Leyes orgánicas 7/2012 y 1/2015, podemos hablar de dos plazos de prescripción, ya que el delito contra la Hacienda pública se puede calificar como delito grave o menos grave (CP Art. 13), en función de la pena de la misma categoría (CP Art. 33), es decir, el tipo agravado del artículo 305 bis del Código penal es delito grave que prescribe a los diez años, pues se

¹⁹¹ En los procedimientos de gestión el plazo es de seis meses (LGT Art. 104.1) y es plazo de caducidad.

¹⁹² En este supuesto, la reanudación de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo incumplido “vuelve” a interrumpir el plazo de prescripción, si bien el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

castiga con pena de la misma naturaleza de prisión de dos a seis años, y, el tipo básico¹⁹³, regulado en el artículo 305.1 del Código penal prescribe a los cinco años, al estar castigado con pena menos grave de prisión de uno a cinco años. En relación con la ampliación del plazo de prescripción llevado a cabo por la Ley orgánica 7/2012, ya afirmó Colina Ramírez¹⁹⁴ que “aquella reforma que pretenda ampliar el plazo de prescripción a diez años podría generar supuestos en los que el contribuyente, que está obligado conforme a la normativa tributaria a conservar los documentos o, mejor dicho, los soportes de los tributos devengados durante cuatro años, se vea sorprendido una vez transcurrida dicha temporalidad cuatrienal de haberse producido el hecho imponible”.

Recientemente, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 8 de septiembre de 2015 (Asunto C-105/14), resolviendo una petición de decisión prejudicial entablada por el Tribunal de Cuneo (Italia) sobre un procedimiento penal relativo a delitos en materia de IVA, ha declarado que la normativa italiana puede afectar a los intereses financieros de la Unión Europea y ser contraria al artículo 325 del Tratado de Funcionamiento si estableciera plazos de prescripción más largos para los casos de fraude que afecten a los intereses financieros de Italia que para aquellos que afecten a los intereses financieros de la Unión.

¹⁹³ El tipo atenuado del artículo 305.6 también prescribe a los cinco años, pues el artículo 131.1 del Código penal dispone que “los demás delitos”, excepto los de injuria y calumnia, prescriben a los cinco años.

¹⁹⁴ Edgar Iván Colina Ramírez. *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico-dogmático del artículo 305 del Código penal)*. Editorial Bosch. Barcelona 2010, página 340.

CAPÍTULO III

El principio de proporcionalidad

I. Introducción

Dice Lascuarín Sánchez¹⁹⁵ que el derecho *per se* no es proporcionado, sino que debe serlo desde cierta perspectiva axiológica y sólo en parte de sus elementos, es más, salvo por elipsis de elementos sobreentendidos, no cabe catalogar sin más algo como proporcionado ni cabe realizar un juicio genérico de proporcionalidad sin relación directa a otra magnitud ni especificación del criterio o la medida que instrumenta la comparación, ya que según el citado autor la idea de proporcionalidad pertenece a la deontología del derecho, no a su ontología, no señala un elemento definicional, una propiedad o una consecuencia de la naturaleza del derecho, sino una exigencia que impone un determinado criterio de justificación del mismo.

El principio de proporcionalidad, desde la óptica del derecho sancionador, veda toda desproporción entre la conducta antijurídica y la infracción, así como entre la propia infracción y la sanción, pero además, la doctrina alemana lo identifica con la garantía del llamado contenido esencial de los derechos fundamentales, por lo que toda restricción de los derechos individuales debe ser proporcionada. Este principio lo vamos a tratar como un *posterius*, y la doctrina del Tribunal Constitucional que exponemos más abajo, entresacada de la sentencia 55/1996, de 28 de marzo, va a ser nuestro primer *posterius*, es decir, para considerar infringido el principio de proporcionalidad, ya sea por el legislativo, por el ejecutivo o en sede judicial, habrá que detectar algún precepto constitucional vulnerado por dichos poderes pues, como dice Pérez-Piaya

¹⁹⁵ Juan Antonio Lascuarín Sánchez. “La proporcionalidad de la norma penal”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

Moreno¹⁹⁶, desde la perspectiva de nuestro Tribunal Constitucional, y según reiterada jurisprudencia, el principio al que aludimos no se trata, como en anteriores casos, de un derecho fundamental amparado constitucionalmente.

Ya hemos visto que la Carta Magna de Juan Sin Tierra (1215) es el primer texto constitucional que recoge el principio de proporcionalidad, cuyo párrafo 20 decía¹⁹⁷: “Ningún hombre podrá ser multado por una pequeña falta, sino según el grado de la falta; y por una falta grave será multado en proporción a la gravedad de ella; salvo las pertenencias de la vivienda que tiene; y si fuere comerciante, salvo su mercancía; y un villano será multado de la misma manera, salvo su aparejo de carro, si cayere bajo nuestra clemencia; y ninguna de las dichas multas será impuesta sino por el juramento de hombres honestos del vecindario”. Esta especie de contrato entre la Corona y los señores feudales es el origen del *Bill of Rights* aprobado por Guillermo de Orange (1689) en el que adquieren fuerza de ley los derechos individuales frente a la Corona, extendidos ahora a los súbditos en su conjunto. En el continente¹⁹⁸, habrá que esperar a la Revolución Francesa (1789) para que la Asamblea Nacional Constituyente incorpore la proporcionalidad, desde el punto de vista criminal, al artículo 8 de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, al disponer que “la ley no debe imponer otras penas que aquellas que son estricta y evidentemente necesarias”, si bien con anterioridad Beccaria, en su tratado “De los delitos y de las penas” (1764), ya había anunciado que la pena proporcional a la culpabilidad era la única pena útil.

¹⁹⁶ Cristina Pérez-Piaya Moreno. *El procedimiento sancionador tributario*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia 2008, página 55.

¹⁹⁷ Traducción de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Científicas de la UNAM (www.juridicas.unam.mx).

¹⁹⁸ Señala Manuel Medina Guerrero (“El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”. *Cuadernos de Derecho Público*, n° 5/1998) que, a diferencia de la experiencia estadounidense, en el continente europeo durante el siglo pasado y buena parte del actual, por razones muy diversas cuya explicitación nos llevaría demasiado lejos, los derechos operaron como meras directrices que precisaban para su eficacia la previa modelación por el legislador, de tal modo que éstos sólo existían en y a través del proceso político. Y, carente el legislador de atadura alguna en su configuración, los derechos no devinieron sino en simple expresión del principio de legalidad de la Administración, razón por la cual en esta etapa, lejos de reconocerse la vinculación del legislador a los derechos, únicamente cabía hablar de plena sujeción de los derechos a la ley.

El siguiente hito histórico trae causa de las trágicas consecuencias de la II Guerra Mundial –la Constitución de Weimar de 1919 no fue capaz de evitar la llegada al poder del Tercer *Reich*–, horrores que se pretenden evitar incluyendo los derechos fundamentales de los ciudadanos en la parte dogmática de las constituciones de nuevo cuño, derechos individuales que son previos a la formación de los propios Estados¹⁹⁹, los cuales se limitan a protegerlos y garantizarlos²⁰⁰, ensalzando la dignidad de la persona y los derechos inviolables que le son inherentes a la categoría del orden público y de la paz social (CE Art. 10.1), siendo especialmente relevante, en lo que al principio de proporcionalidad se refiere, la Ley Fundamental de Bonn²⁰¹ (1949) y el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales²⁰² –aprobado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950 y ratificado por España el 26 de septiembre de 1979– que influirá notablemente en las constituciones de la segunda mitad del siglo XX, por ejemplo, en la Constitución de Canadá de 1982 y en la de la República de Sudáfrica de 1996²⁰³, hasta llegar a

¹⁹⁹ Giovanni Moschetti (“El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco–Contribuyente”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 140/2008) tras señalar que los derechos individuales no son concedidos, creados por ley, sino reconocidos como existentes antes de cualquier constitución, afirma que el principio de proporcionalidad contiene un concepto fundamental de justicia que refuerza la protección de los derechos fundamentales, interviene en la adopción del medio adecuado o, mejor dicho, del más adecuado, e impone a cada poder el deber de elección de un medio respecto de otro.

²⁰⁰ Es desproporcionado que el demandante de amparo tenga que acreditar la especial transcendencia constitucional de su recurso y la elevada cuantía del recurso de casación –actualmente 600.000 euros, si bien la Ley orgánica 7/2015 ha sustituido este límite por el interés casacional–, vulnerándose de esta forma el derecho a la igualdad –sólo tienen acceso a la casación los grandes patrimonios– y el derecho a la tutela judicial efectiva.

²⁰¹ El artículo 1.1 dispone: “La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público”.

²⁰² El Convenio, al igual que nuestra Constitución, no menciona expresamente el principio de proporcionalidad, sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos lo aplica incesantemente, ya que dicho principio es consustancial a la esencia misma de los derechos fundamentales, derechos que no son absolutos, como ya sabemos, pero que tampoco pueden ser despojados de su contenido mínimo, haciéndolos irreconocibles, por ello, sólo son admisibles aquellas limitaciones que estén previstas legalmente y sean necesarias en una sociedad democrática para la consecución de los fines perseguidos en cada caso concreto.

²⁰³ La sección 36 de la Constitución sudafricana, dedicada a la limitación de los derechos fundamentales, dispone que los mismos sólo pueden limitarse mediante ley de aplicación general en la medida en que la limitación sea razonable y justificable en una sociedad abierta y democrática basada en la dignidad humana, la igualdad y la libertad, teniendo en cuenta todos los factores relevantes, incluyendo: a) la naturaleza del derecho; b) la importancia del propósito

la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000²⁰⁴, que en su artículo 19.3, se hace eco de este principio al disponer que “la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción”.

En su configuración actual, según Morillo Méndez²⁰⁵, el principio de proporcionalidad parece una síntesis de elementos recibidos de los derechos anglosajón y continental, el primero, muestra su influencia en la cada día más palpable influencia de las decisiones judiciales, así como en el abandono progresivo de las prerrogativas exorbitantes de la Administración, al menos en su formulación y aplicación práctica tradicional, paralelamente a una más profunda y cuidada atención a la defensa de derechos individuales y sociales, por el contrario, el principio de legalidad, tan arraigado como presupuesto formal del principio de proporcionalidad, es una evidente influencia del derecho continental. El citado autor continua su exposición diciendo que basta leer a Ortega (“La rebelión de las masas”, especialmente el Capítulo XIII, titulado “El mayor peligro, el Estado”) para darse cuenta de que las respuestas dadas al problema de aumento de la criminalidad que fue consecuencia de las aglomeraciones de los primeros años de la revolución industrial comportaron en Francia un fortalecimiento de la máquina estatal de control; pero los ingleses prefirieron pagar con algo de desorden una dosis alta de libertad, de respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos, forjándose un poder judicial celoso de esos derechos subjetivos públicos que ha llegado hasta el continente con aires renovados, en suma, concluye el autor, el poso aportado por el derecho francés, las libertades individuales inglesas y la más reciente doctrina y jurisprudencia alemanas han permitido la construcción y aplicación del principio de proporcionalidad.

de la limitación; c) la naturaleza y el alcance de la limitación; d) la relación entre la limitación y su propósito; e) los medios menos restrictivos para alcanzar el objetivo.

²⁰⁴ Versión consolidada subsiguiente al Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007 (DOUE 30.03.2010).

²⁰⁵ Antonio Morillo Méndez. “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”. *Tribuna Fiscal*, nº 108/1999.

El principio de proporcionalidad, como todo principio general del derecho, informa la totalidad del ordenamiento jurídico y, aunque tuvo su origen en el Derecho penal, actualmente se proyecta tanto al derecho público como al privado, en este último ámbito anclado en el abuso de derecho²⁰⁶, Así lo afirma Rodríguez Bereijo²⁰⁷, que señala: “Constituye uno de los principios constitucionales de garantía penal, comunes a todo el ordenamiento sancionador que opera en un doble sentido, a saber: por un lado, como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como delito o infracción, postulando en el ámbito que nos ocupa que la tipificación como delito o infracción quede reservada para aquellos supuestos en que el restablecimiento del orden jurídico alterado por el comportamiento ilícito no pueda ser realizado por otros medios, al tiempo que opera como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones, encontrando su campo natural de actuación en la graduación de las sanciones”. Nuestra Constitución no lo menciona explícitamente²⁰⁸ (STC 6/1988, de 21 de enero), aunque sí ha tenido reconocimiento en la legislación ordinaria, por lo que ahora importa, en las Leyes 30/1992 y 58/2003.

La sentencia 55/1996 del Tribunal Constitucional, antes citada, señala²⁰⁹: “El principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda

²⁰⁶ El que abusa de su derecho (Cc Art. 7.2) no busca un beneficio propio, sino producir un daño ajeno que no le beneficia de forma clara, habiéndolo caracterizado la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1944 con las siguientes notas: a) el uso de un derecho, objetiva o externamente legal; b) daño a un interés no protegido por una específica prerrogativa jurídica; c) inmoralidad o antisocialidad de ese daño, manifestada de forma subjetiva –cuando el derecho se actúa con la intención de perjudicar o sencillamente sin un fin serio y legítimo–, o bajo forma objetiva, cuando el daño procede de exceso o anormalidad en el ejercicio del derecho.

²⁰⁷ “Derecho penal tributario ... ya citada.

²⁰⁸ Señala Nicolás González-Cuellar Serrano (*Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*. Colex. Editorial Constitución y Leyes. Madrid 1990, página 53) que este principio no está proclamado por un precepto constitucional en concreto sino que está constitucionalizado en la exigencia de su respeto impuesta por los preceptos constitucionales que garantizan los derechos fundamentales y las libertades públicas y que permiten la interposición del recurso de amparo en su defensa.

²⁰⁹ El autor de un delito de negativa a cumplir la prestación social sustitutoria fue condenado a las penas de dos años, cuatro meses y un día de prisión menor y de seis años y un día de inhabilitación absoluta, accesorias legales y costas.

producirse de forma aislada respecto de otros principios constitucionales, pero se puede inferir de otros principios constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad”. Y esta sentencia 55/1996, añade: “Esta constatación no significa que en algún supuesto concreto no pueda argumentarse a partir del principio de proporcionalidad para concluir en la infracción de otro tipo de preceptos constitucionales. Pero, en todo caso, como queda dicho, siempre deberá indagarse, no la sola existencia de una desproporción entre medios y fines, sino en qué medida esos preceptos resultan vulnerados como consecuencia de la citada desproporción”.

El ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable el principio de proporcionalidad es el de los derechos fundamentales, equiparándose con el valor de la justicia y el Estado de Derecho, por ser inherente a la dignidad de la persona y al principio de culpabilidad. Así ha venido reconociéndolo el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias en las que ha declarado que la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la Constitución garantiza (SSTC 62/1982, de 15 de octubre; 19/1988, de 16 de febrero; 85/1992, de 8 de junio; 50/1995, de 23 de febrero; 66/1995, de 23 de mayo).

Incluso en las sentencias en las que ha hecho referencia al principio de proporcionalidad como principio derivado del valor justicia (SSTC 160/1987, de 27 de octubre; 50/1995, ya citada; 173/1995, de 21 de noviembre), del principio del Estado de Derecho (STC 160/1987, ya citada), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988, de 21 de enero; 50/1995, ya citada) o de la dignidad de la persona (STC 160/1987, ya citada), se ha aludido a este principio en el contexto de la incidencia de la actuación de los poderes públicos en el ámbito de concretos y determinados derechos constitucionales de los ciudadanos, pues existe una íntima relación entre un tratamiento proporcionado o equitativo en la imposición de las sanciones tributarias y el normal funcionamiento de los órganos encargados de imponerlas, lo que ha llevado a un sector doctrinal²¹⁰ a incluir el principio de proporcionalidad en el artículo 25 de la Constitución por su conexión con el principio de legalidad y de tipicidad, de tal manera que la selección de los comportamientos ilícitos a tipificar como infracciones debe referirse a los comportamientos más graves y que no puedan ser evitados por otros medios menos dañinos, y además, sólo cabe recurrir a las sanciones cuando no es posible reparar el perjuicio producido por otro medio menos incisivo en la capacidad económica del obligado tributario.

Esta constitucionalización e internacionalización de los derechos fundamentales va a suponer, en palabras de José Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez²¹¹, que la atribución de toda facultad restrictiva de derechos individuales deba realizarse por medio de una norma con rango de ley, en la medida que será el órgano en el que está delegada la soberanía popular el que apruebe una limitación de esta índole, si bien dada la autonomía del legislador, hay que admitir con Zornoza Pérez²¹² que la regla de la proporcionalidad encuentra su ámbito natural de aplicación como inspiradora de las normas relativas a la graduación de las sanciones.

²¹⁰ Fernando Pérez Royo. *Infracciones y sanciones tributarias* ... ya citada, página 276.

²¹¹ AA. VV. *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*. Tomo I. Director: José Garberí Llobregat. Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia 2005, página 121.

²¹² *El sistema* ... ya citada, página 113.

II. Presupuestos, requisitos y elementos del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad va dirigido a los tres poderes, pero la jurisdicción constitucional ha concedido al poder legislativo un amplio margen de libertad a la hora de limitar específica o genéricamente los derechos fundamentales, permitiéndole hacerlo para salvaguardar incluso bienes jurídicos de rango infraconstitucional, surgiendo así el “límite de límites” que permite controlar ese margen de actuación, además, la consideración de la constitución como un orden-marco, o si se prefiere, como un marco de opciones políticas diversas –constitución abierta–, frente a su visión como un programa normativo a ejecutar por el propio legislador –constitución programa– ha hecho que se levanten voces a favor de interpretar este principio de proporcionalidad de la actuación del legislador en un sentido distinto al del triple test clásico, ya que las decisiones del mismo carecen de un punto fijo de referencia que le predetermine el concreto fin a perseguir con la medida limitativa, en torno al cual medir su idoneidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*.

Aquí es donde tiene cabida, en opinión de Aláez Corral²¹³, la concepción del principio de proporcionalidad del legislador como principio de razonabilidad y no como principio de proporcionalidad clásico, que concede al legislador un margen de desarrollo y de apreciación más amplio que al juez o a la Administración pública, en razón de su diversa posición constitucional. Por ello, concluye el citado autor, el principio de razonabilidad de la decisión parece más adecuado al ámbito del legislador, tal y como ha establecido la jurisprudencia británica y francesa que exigen que la medida no aparezca como una decisión que ningún órgano del Estado hubiera podido adoptar, o como una decisión que desafía tan exageradamente la lógica o los estándares morales aceptados comúnmente, que ninguna persona sensible que se hubiese ocupado de esta cuestión habría llegado a ella, dado que difícilmente correspondería al órgano de la jurisdicción constitucional indagar si el objetivo que se ha propuesto el

²¹³ Benito Aláez Corral. “Defensa de la Constitución, libertad de expresión e información y principio de proporcionalidad”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 3/1999.

legislador puede ser alcanzado por otras vías, salvo que las modalidades establecidas por la ley sean manifiestamente inapropiadas para lograr el objetivo propuesto.

Desde el punto de vista del Derecho procesal, señala González-Cuéllar Serrano²¹⁴, el principio de proporcionalidad en el derecho español comenzó a ser objeto de estudio doctrinal a finales de la década de los ochenta, si bien, desde la óptica de la limitación de las potestades administrativas, es obra inicial de la más alta jurisprudencia contencioso-administrativa de la Prusia del siglo XIX²¹⁵, que ya no concibe la actividad de policía como un poder ilimitado, sino que se van configurando una serie de normas y principios de los que deriva que las intervenciones policiales sólo son lícitas en la medida que son imprescindibles y adecuadas a los fines que persiguen, adquiriendo carta de naturaleza a través de la “teoría de los tres escalones”²¹⁶ –medida útil, necesaria y proporcional– que forjó el Tribunal Constitucional Federal, ahora bien, como dice Barnes Vázquez²¹⁷ el test sólo dará positivo cuando la medida limitadora desborde alguna de las prohibiciones de forma evidente y manifiesta, lo que implica, desde luego, que tan sólo la desproporción extrema y objetivable adquiera relevancia jurídica, pues en la ya problemática mensurabilidad de la pena en abstracto, en pocos casos puede resultar de todo punto manifiesto y evidente que una pena de privación de libertad de más o menos cuantía o una sanción económica de mayor o menor montante sea del todo inútil para alcanzar el fin perseguido, o que, sobre todo, una pena menos gravosa permita proteger el bien jurídico de que se trate en

²¹⁴ Nicolás González-Cuéllar Serrano. “El principio de proporcionalidad en el Derecho procesal español”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

²¹⁵ Comenta Willis Santiago Guerra Filho (“Derechos fundamentales, proceso y principio de proporcionalidad”. *Revista Gallega de Administración Pública*, nº 16/1997) que Svarez (1791), en una conferencia pronunciada delante del Rey de Prusia, Friederich Wilhelm, propone como principio fundamental del derecho público “que el Estado sólo esté autorizado a limitar la libertad de los individuos en la medida en que fuese necesario, para que se mantenga la libertad y seguridad de todos”, de ahí deducía el principio fundamental del “derecho de policía” (*Polizei-Recht*), o, como hoy se diría, “Derecho administrativo”.

²¹⁶ Citada por Javier Barnes Vázquez (“Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”. *Revista de Administración Pública*, nº 135/1994) al hilo del derecho fundamental de todos los alemanes a elegir libremente su profesión u oficio, el lugar de trabajo y de formación.

²¹⁷ Javier Barnes Vázquez. “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

iguales términos, o en fin, que carezca de todo equilibrio o ponderación. Según el citado autor²¹⁸ el principio de proporcionalidad no tiene carácter formal (como acontece, por ejemplo, con el deber de motivar los actos administrativos o la audiencia del interesado), no se incardina en la denominada legalidad formal, sino que, por el contrario, tiene naturaleza sustantiva, esto es, constituye un parámetro de la legalidad o justicia material, un componente del principio del Estado de Derecho.

El principio de proporcionalidad compara fines y medios, por ello, también es conocido en la doctrina y en la jurisprudencia como “proporcionalidad de los medios”, “proporcionalidad del sacrificio”, “proporcionalidad de la injerencia”, “prohibición de exceso”, etc. Por tanto, encarna una idea de justicia material, cual es, la proscripción de todo sacrificio de la libertad inútil –léase pérdida de capacidad económica–, innecesario o desproporcionado, sin embargo, el citado principio según el propio Barnes Vázquez²¹⁹, ni constituye un instrumento para imponer el propio y legítimo concepto de lo que es o no proporcionado, ni tampoco autoriza un juicio positivo, esto es, si la intervención pública pudo ser más proporcionada, por lo que no sirve para medir o encontrar la solución más idónea, de mayor equilibrio, el medio óptimo por más moderado, sino sólo para anular aquellas que se sitúen en el extremo inferior de la escala.

A. Presupuestos del principio de proporcionalidad

Son dos los presupuestos sobre los que se asienta el principio de proporcionalidad, uno, de carácter formal constituido por el principio de legalidad, otro, de carácter material identificado con el fin, con la justificación teleológica. El requisito formal, desde el punto de vista penal, exige que toda medida restrictiva de derechos fundamentales se encuentre prevista por la ley, pero como en el Derecho tributario sancionador, no así en el Derecho penal tributario, están excluidas las penas privativas de libertad y las medidas de intervención corporal, este requisito formal lo vamos a identificar con el

²¹⁸ “Introducción al principio de proporcionalidad ... ya citada.

²¹⁹ “El principio ... ya citada.

principio de legalidad antes estudiado, si bien, en el sentido más amplio posible, incluyendo en el mismo el resto de principios analizados –tipicidad, responsabilidad, no concurrencia, irretroactividad, derecho de defensa, etc.–, resultando que este requisito formal va a ser nuestro segundo *posterius*, es decir, será necesario cumplir los principios enunciados en el artículo 178 de la Ley 58/2003, incluido el de culpabilidad, para considerar que el principio de proporcional se ha respetado. El requisito material requiere que toda limitación de derechos tienda a la consecución de fines legítimos y socialmente relevantes, por ello, incurre la Hacienda pública en desviación de poder cuando asigna “deudas medias” a los contribuyentes incluidos en plan de inspección, pues las posibles sanciones tienen una finalidad eminentemente recaudatoria, extraña a su verdadera naturaleza, cual es, castigar y prevenir las conductas antijurídicas tipificadas en la ley, en último término, reeducar al defraudador²²⁰.

B. Requisitos del principio de proporcionalidad

Los requisitos del principio de proporcionalidad son la competencia del órgano sancionador y la motivación de la sanción. Respecto de este último requisito ya hemos dicho e insistiremos más tarde que, al igual que las sentencias serán siempre motivadas (CE Art. 120.3), sin motivación no hay sanción (RGRST Art. 24.1), incluso en el supuesto de que la prueba documental conste en el expediente, por ejemplo, si una factura falsa figura en el mismo, pero el instructor no motiva su propuesta de resolución, la sanción es nula de pleno derecho, pues como afirma Navarro Egea²²¹, puede aparecer un acto debidamente motivado que no contenga prueba de los hechos, o bien un acto probado que adolezca de algún defecto de motivación. En lo atinente a la competencia, desde el punto de vista administrativo, hay que distinguir entre el órgano competente para iniciar el procedimiento y el competente para imponer la

²²⁰ Afirma Ignacio Cruz Padial (“El interés de demora y las sanciones tributarias: su incompatibilidad”. IEF. *Documentos de trabajo* nº 19/2001) que tanto las sanciones como las penas tienen una doble finalidad: por un lado, preventiva (evitar conductas contrarias a la ley); de otro, aflictiva (castigar por infringir el ordenamiento en proporción al daño causado; pero, en ningún caso, tienen una finalidad recaudatoria.

²²¹ Mercedes Navarro Egea. “Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la inspección”. *Impuestos*, nº 2/1998.

sanción, respecto del primero, ya vimos que la iniciación del procedimiento sancionador requiere la autorización previa del Inspector Jefe (RGRST Art. 25.1), y, por lo que respecta al órgano competente para la resolución del expediente sancionador, con independencia de las consecuencias jurídicas que acarrea el acto administrativo dictado por órgano manifiestamente incompetente, en nuestro caso la nulidad de la sanción, hay una cierta vinculación entre el principio de proporcionalidad y la jerarquía del órgano competente para la imposición de la sanción, reservándose las más graves al Consejo de Ministros, tal y como dispone el artículo 211.5 de la LGT, donde se relacionan los siguientes órganos competentes para imponer las sanciones tributarias:

- El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, bien entendido que nunca se ha instruido un expediente de esta naturaleza y, por tanto, el Consejo de Ministros nunca ha impuesto una sanción de este tipo.
- El Ministro de Hacienda y Administraciones públicas, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente, si bien este tipo de sanciones no pecuniarias son absolutamente excepcionales, primero, por los propios requisitos previos para imponerlas, y segundo, porque no computan para los objetivos de la Inspección que, ya sabemos, son eminentemente recaudatorios.
- El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.
- El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

C. Elementos del principio de proporcionalidad

Los elementos del principio de proporcionalidad tienden a conseguir un fin legítimo con las medidas menos restrictivas ponderando los beneficios obtenidos con los sacrificios infligidos, en definitiva, se trata de adoptar las medidas más adecuadas para satisfacer los fines de interés público y que menos perjudiquen los derechos e intereses de los sancionados. La doctrina distingue tres subprincipios del principio de proporcionalidad que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en cambio, convierte en tres elementos necesarios para poder superar el juicio de constitucionalidad. Estos test pueden referirse al régimen de infracciones y sanciones en su conjunto, al régimen sancionador de un determinado sistema tributario, ya sea estatal, autonómico o local, o bien, a un determinado tipo, en el que se analice la adecuación de la infracción al ilícito cometido y la proporcionalidad de la sanción con la infracción legalmente establecida, método este último por el que optamos aplicándolo al régimen sancionador estatal²²², por ello, analizaremos fundamentalmente el tipo de las infracciones de los artículos 191 a 206 bis de la LGT, con sus correspondientes sanciones.

a) Idoneidad o juicio de adecuación. En primer lugar, el principio de proporcionalidad analiza la capacidad de la medida para conseguir los fines legalmente establecidos, por ello, exige que la selección de los comportamientos a tipificar como infracciones y las sanciones a imponer, constituyan ataques graves frente al bien jurídico que se quiere proteger, de este modo, se pretende que las normas sancionadoras no se utilicen para proteger bienes constitucional y socialmente indiferentes, sino que, al contrario, la protección de la norma sancionadora se dirija a bienes relevantes desde las perspectivas apuntadas. La

²²² El Estado tiene competencia exclusiva en materia de Hacienda general (CE Art. 149.1.14) lo que le habilita para regular el marco general de todo el sistema tributario (STC 192/2000, de 13 de julio), por lo que compararemos el régimen diseñado en la Ley 58/2003 con los regímenes forales de Álava, Vizcaya, Guipúzcoa y Navarra, pues como indica Rafael Calvo Ortega (AA.VV. *Comentarios a la Ley general tributaria*. Coordinador: José Manuel Tejerizo López. Editorial Thomson-Civitas, 2ª edición. Cizur Menor 2009, página 22) la Ley general tributaria ocupa un lugar muy destacado y encarna, mejor que cualquier otra norma, esta naturaleza general.

adecuación o la idoneidad busca la congruencia entre medios y fines, pero un fin legítimo no convierte por sí mismo en legítimos los medios utilizados para alcanzarlo, pues sólo los empleados con sometimiento pleno a la ley y al Derecho permiten alcanzar fines legítimos. Se trata de un juicio de adecuación “de mínimos”, acorde con el reconocimiento al legislador de un margen amplio de valoración política en el ejercicio de su competencia legislativa, que no conlleva un control de calidad o perfectibilidad de la norma, sino solamente un test de mínimos sobre el respeto del principio. La idoneidad de la norma, señala Barnes Vázquez²²³, implica toda una serie de presupuestos lógicos: que se trate de fines de carácter público; que su consecución sea posible, tanto fáctica como jurídicamente; que el fin al que se aspira y los medios elegidos sean constitucionalmente legítimos; no obstante, no le está permitido cuestionar la oportunidad del fin –que acepta como un presupuesto válido– sino, en su caso, la inutilidad del instrumento previsto.

b) Necesidad o juicio de indispensabilidad. En el segundo escalón, la proporcionalidad se configura como un límite a la actuación de los poderes públicos que implica que sólo podrán ejercitar la potestad punitiva de la que gozan cuando resulte estrictamente necesaria para alcanzar los objetivos perseguidos por la misma, por ello, la sanción será innecesaria cuando exista un medio alternativo, menos restrictivo de derechos, que consiga la finalidad de protección del bien jurídico perseguida por el legislador²²⁴. No tiene por objeto, sin embargo, seleccionar el mejor medio de todos los imaginables, el más eficaz, sino tan sólo expulsar al innecesario (juicio negativo), ni le está permitido poner en tela de juicio la finalidad de la norma, o si la obtención de menos frutos traería consigo una menor restricción de la esfera de libertad. El Tribunal Constitucional, en sentencia 161/1997, de 2 de octubre, ha señalado: “Como hemos dicho en otras ocasiones, el control del Tribunal Constitucional sobre la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma

²²³ “Introducción al principio de proporcionalidad ... ya citada.

²²⁴ La necesidad de la medida nos lleva al principio de intervención mínima, si bien ya hemos comentado que en el Derecho tributario sancionador rige la intervención máxima, pues todo incumplimiento es sancionable.

eficacia tiene un alcance y una intensidad muy limitadas, so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas y para las que no está constitucionalmente concebido; por ello, esta tacha de desproporción solamente será aplicable cuando las medidas alternativas sean palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada”. El principio de necesidad, como dice Barnes Vázquez²²⁵, se edifica sobre el de idoneidad, que es su presupuesto lógico, es decir, presume la existencia de varios medios útiles entre los que es posible optar, pero si no hay más que un instrumento idóneo para la satisfacción de la finalidad perseguida, será por definición necesario, puesto que no habrá elección ni contraste posible.

c) Proporcionalidad en sentido estricto. La proporcionalidad en sentido estricto, desde el punto de vista de la sanción o el castigo, atiende a la gravedad de la infracción cometida, al mal causado y a la mayor o menor reprochabilidad del autor, y, desde la óptica de la restricción de un derecho fundamental, una medida será ponderada o equilibrada cuando se deriven más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (STC 66/1995, de 23 de mayo). Se trata de un principio utilitarista, pues pondera la libertad o los derechos individuales sacrificados por la intervención legislativa y los beneficios en términos de mayores márgenes de utilidad social que se deriven de su aplicación, pero que no cuestiona la validez del fin en sí mismo, ni los beneficios o costes que aisladamente entraña la aplicación de la medida de que se trate, sino la relación o proporción entre unos y otros. Según Medina Guerrero²²⁶, mientras los principios de adecuación y necesidad son metodológicamente correctos, al permitir que los límites sean controlables racionalmente de acuerdo con unos criterios generalizables, la ponderación de los intereses públicos y privados inherente al principio de proporcionalidad en sentido estricto es, por

²²⁵ “Introducción al principio de proporcionalidad ... ya citada.

²²⁶ “El principio de proporcionalidad y el legislador ... ya citada.

naturaleza, difícilmente controlable jurídicamente, por lo que dicha tarea debe confiarse por entero al proceso político. Esta proporcionalidad en sentido propio será nuestro tercer *posterius*, ya que la pena, la sanción administrativa o la restricción de un derecho fundamental para que pueda calificarse de proporcionada debe antes ser útil y necesaria.

III. El principio de proporcionalidad en el Derecho penal

Cada uno de los principios que integran el de proporcionalidad (utilidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto) requiere un juicio o análisis diverso en su aplicación, ya que la pena ha de ser idónea en relación con el fin y necesaria –la más moderada– respecto de todos los medios útiles y, además, proporcionada la ecuación coste-beneficio. Afirma Guérez Tricarico²²⁷ que la justificación del *ius puniendi* estatal deriva directamente de la capacidad para generar, con su imposición, más libertad de la que se sacrifica, desde una perspectiva global, por lo que una pena que no respondiera a este principio, en la medida en la que atentara contra la inviolabilidad personal –que se encuentra en la base de los derechos humanos– resultaría por ello una pena inhumana.

Las penas se aplican a las personas físicas y a las jurídicas, las medidas de seguridad sólo a las primeras, unas y otras deben ser proporcionadas, sin embargo, ni el Código penal, ni la Ley de enjuiciamiento criminal, ni la Ley general penitenciaria, citan el principio de proporcionalidad, pero es indudable que se aplica en las diferentes fases de este orden jurisdiccional, desde la selección de los bienes jurídicos protegidos, pasando por la tipificación de los respectivos ilícitos, hasta la individualización de la pena, incluyendo la restricción de los derechos fundamentales, comparando los beneficios que reporta el efecto preventivo del bien jurídico protegido con los costes que lleva aparejada la sanción, además, ese saldo positivo debe ser superior al que resulte

²²⁷ Pablo Guérez Tricarico. “Algunas consideraciones sobre el principio de proporcionalidad de las normas penales y sobre la evolución de su aplicación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 10/2004.

de otras medidas posibles que puedan alcanzar el citado fin, pues no se supera el test de proporcionalidad si el mismo loable objetivo es perseguible con similar eficacia con un medio menos lesivo, al devenir inútil ese mayor coste de libertad que supone la medida analizada, sin embargo, Navarro Frías²²⁸ afirma que el principio de proporcionalidad, más que servir a fines preventivos es un fin en sí mismo, pues la finalidad del Derecho penal no tiene que ver sólo con la protección de bienes jurídicos por parte del Estado, sino también con la protección de bienes jurídicos frente al Estado, mostrando de este modo su aspecto garantista, al indicar hasta dónde, como máximo, puede llegar dicha intervención estatal.

Rodríguez Ramos²²⁹ selecciona tres momentos en los cuales procede cuestionarse la aplicación del principio de proporcionalidad, primero, cuando el legislador decide castigar una conducta, segundo, cuando se decide la pena y el marco penal concreto aplicable a la conducta criminal, tercero, en el momento de individualización de la pena, a los cuales hay que añadir la proporcionalidad en la restricción de los derechos fundamentales, en definitiva, este principio va dirigido al poder legislativo y a los jueces, tendente a determinar la pena abstracta y concreta, con el máximo respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos, por lo que debe ser analizado desde la óptica de la doctrina del Tribunal Constitucional, plasmada en los recursos y en las cuestiones de inconstitucionalidad, así como en los recursos de amparo contra las sentencias condenatorias del orden jurisdiccional penal. Esta labor la ha llevado a cabo Lascuraín Sánchez²³⁰ que ha estudiado veinticinco sentencias del Tribunal Constitucional que afectan al tema que nos ocupa y ha obtenido las siguientes conclusiones: trece han sido declaradas conformes a la Constitución; otras tres (tenencia de útiles para el robo, tenencia ilícita de armas y justificación del genocidio) han sido declaradas constitucionales si son objeto de determinada

²²⁸ Irene Navarro Frías. “El principio de proporcionalidad en sentido estricto: ¿principio de proporcionalidad entre el delito y la pena o balance global de costes y beneficios?”. *InDret*, nº 2/2010.

²²⁹ *Compendio de Derecho penal* ... ya citada, páginas 224 a 226.

²³⁰ Juan Antonio Lascuraín Sánchez. “¿Restrictivo o deferente? El control de la ley penal por parte del Tribunal Constitucional”. *InDret*, nº 3/2012.

interpretación; las nueve restantes han sido declaradas inconstitucionales, en algunos casos se referían a preceptos que ya habían sido derogados (impago de prestaciones familiares, colaboración con terrorismo y caza y pesca no autorizadas), lo que supone una corrección al legislador a la que él mismo ya había procedido, en otras sentencias la razón de la inconstitucionalidad es formal, de preservación del legislador orgánico frente al ordinario o al autonómico (Ley de control de cambios, Ley de banderas, Ley valenciana sobre el Síndico de Agravios), por último (aborto y negación del genocidio), la inconstitucionalidad no proviene de la contraposición de la ley con un principio sino de la vulneración de un bien o derecho (vida o libertad de expresión).

A. Momento en el que el legislador decide castigar una conducta²³¹

Este momento está relacionado con los tradicionales principios de exclusiva protección de los bienes jurídicos, *ultima ratio* e intervención mínima. Decía Otto Mayer²³², que la protección penal de un bien determinado, sólo está justificada cuando se cumplan tres requisitos: que se trate de un bien digno de protección, necesitado de protección y con capacidad de ser protegido; comparamos, pues, fines y medios, utilizando como baremo la libertad, entendiéndose cumplido el principio de proporcionalidad, cuando los fines perseguidos –libertad preservada– son superiores a los medios empleados, la libertad sacrificada. El auto 395/2004 del Tribunal Constitucional, de 19 de octubre, dispone: “En cuanto al principio de proporcionalidad, desde la perspectiva de la selección del ordenamiento penal como la rama del ordenamiento jurídico apta para la regulación de una concreta materia en detrimento de otras ramas, este Tribunal ha reiterado que es potestad exclusiva del legislador configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo; y que en el ejercicio de dicha potestad el legislador goza, dentro de

²³¹ Los principios de subsidiariedad e intervención mínima son el *prius* lógico del principio de proporcionalidad.

²³² Cita tomada de Lascuráin Sánchez: “La proporcionalidad ... ya citada.

los límites establecidos en la Constitución²³³, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática. De ahí que, en concreto, la relación de proporción que deba guardar un comportamiento penalmente típico con la sanción que se le asigna será el fruto de un complejo juicio de oportunidad que no supone una mera ejecución o aplicación de la Constitución, y para el que ha de atenderse no sólo al fin esencial y directo de protección al que responde la norma, sino también a otros fines legítimos que se pueden perseguir con la pena y a las diversas formas en que la conminación abstracta de la pena y su aplicación influyen en el comportamiento de los destinatarios de la norma –intimidación, eliminación de la venganza privada, consolidación de las convicciones éticas generales, refuerzo del sentimiento de fidelidad al ordenamiento, resocialización, etc.–. Estos efectos de la pena dependen a su vez de factores tales como la gravedad del comportamiento del que se pretende disuadir, las posibilidades fácticas de su detección y sanción, y las percepciones sociales relativas a la adecuación entre delito y pena. En ese sentido, sólo compete enjuiciar a este Tribunal si en esta intervención legislativa se han respetado los límites externos que el principio de proporcionalidad impone desde la Constitución al tratamiento de la libertad personal, que se entenderán respetados en la medida en que el sacrificio de la libertad que impone la norma no persiga la preservación de bienes o intereses constitucionalmente proscritos ni socialmente irrelevantes”.

La protección del bien jurídico también puede provenir de la Unión Europea, ya que por “potestad exclusiva del legislador” no sólo debemos entender la del legislador estatal, único competente en esta materia (CE Art. 149.1.6), sino que incluye la del comunitario, ya que el apartado 1 del artículo 8 de los Tratados (versión consolidada, DOUE 26.10.2012) dispone: “El Parlamento Europeo y el Consejo podrán establecer, mediante directivas adoptadas con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, normas mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones en ámbitos delictivos que sean de

²³³ La interdicción de la arbitrariedad, la tipificación como delito del ejercicio de un derecho fundamental, la prohibición de penas inhumanas o degradantes, etc.

especial gravedad y tengan una dimensión transfronteriza derivada del carácter o de las repercusiones de dichas infracciones o de una necesidad particular de combatirlas según criterios comunes. Estos ámbitos delictivos son los siguientes: el terrorismo, la trata de seres humanos y la explotación sexual de mujeres y niños, el tráfico ilícito de drogas, el tráfico ilícito de armas, el blanqueo de capitales, la corrupción, la falsificación de medios de pago, la delincuencia informática y la delincuencia organizada. Teniendo en cuenta la evolución de la delincuencia, el Consejo podrá adoptar una decisión que determine otros ámbitos delictivos que respondan a los criterios previstos en el presente apartado. Se pronunciará por unanimidad, previa aprobación del Parlamento Europeo”. El apartado 2 de este artículo 83 añade: “Cuando la aproximación de las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados miembros en materia penal resulte imprescindible para garantizar la ejecución eficaz de una política de la Unión en un ámbito que haya sido objeto de medidas de armonización, se podrá establecer mediante directivas normas mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones en el ámbito de que se trate”. Las últimas reformas del Código penal²³⁴ han incorporado la legislación comunitaria al citado código, por ejemplo, el parágrafo I de la exposición de motivos de la Ley orgánica 1/2015, dispone: “Finalmente, buena parte de las modificaciones llevadas a cabo están justificadas por la necesidad de atender compromisos internacionales. Así, la reforma se ocupa de la transposición de la Decisión Marco 2008/913/JAI, relativa a la lucha contra determinadas formas y manifestaciones de racismo y xenofobia mediante el Derecho penal; de la Directiva 2009/52/CE, por la que se establecen normas mínimas sobre las sanciones y medidas aplicables a los empleadores de nacionales de terceros países en situación irregular; de la Directiva 2011/93/UE, relativa a la lucha contra los abusos sexuales y la explotación sexual de los menores y la pornografía infantil; de la Directiva 2011/36/UE, relativa a la prevención y lucha contra la trata de seres humanos y a la protección de las víctimas; de la Directiva

²³⁴ La disposición final sexta de la Ley orgánica 5/2010 incorpora al Código penal las normas de la Unión Europea allí relacionadas.

2013/40/UE, relativa a los ataques contra los sistemas de información y la interceptación de datos electrónicos cuando no se trata de una comunicación personal; y de la Directiva 2014/42/UE, de 3 de abril, sobre el embargo y el decomiso de los instrumentos y del producto del delito en la Unión Europea. Asimismo, se modifica la actual regulación del delito de inmigración ilegal, separando claramente esta figura delictiva del delito de trata de seres humanos y ajustando tipos y penas a las exigencias derivadas de la Directiva 2002/90/CE y la Decisión Marco 2002/946/JAI. También se introduce la posibilidad de incluir perfiles de condenados en la base de datos de ADN, para dar cumplimiento a las exigencias del Convenio del Consejo de Europa para la protección de los niños contra la explotación y el abuso sexual, hecho en Lanzarote el 25 de octubre de 2007. Y se incorporan en nuestra normativa penal las conductas descritas en el Convenio del Consejo de Europa de 28 de abril de 2014, sobre falsificación de productos médicos y otros delitos similares que suponen una amenaza para la salud pública”. La incorporación de la legislación comunitaria –relacionada en la disposición final sexta de la Ley orgánica 1/2015– nunca determina la pena, pero señala las que se pueden imponer en determinados casos²³⁵, obligando a los Estados miembros a imponer sanciones adecuadas, efectivas, proporcionadas y disuasorias, bien entendido que la legislación comunitaria tiene el carácter de mínima, por lo que los Estados miembros quedan libres de adoptar o mantener sanciones y medidas más estrictas.

B. Momento en el que se determina la pena

En esta fase se acepta que la conducta debe incluirse en el Código penal, pero el legislador se cuestiona el marco penal concreto aplicable a la conducta

²³⁵ El artículo 13.1 de la Directiva 2011/92/UE, de 13 de diciembre, relativa a la lucha contra los abusos sexuales y la explotación sexual de los menores y la pornografía infantil, dispone: “Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que a la persona jurídica considerada responsable en virtud de lo dispuesto en el artículo 12, apartado 1, le sean impuestas sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias, que incluirán multas de carácter penal o de otro tipo, y podrán incluir otras sanciones como, por ejemplo: a) la exclusión del disfrute de ventajas o ayudas públicas; b) la inhabilitación temporal o permanente para el ejercicio de actividades comerciales; c) el sometimiento a vigilancia judicial; d) la disolución judicial; e) el cierre temporal o definitivo de los establecimientos utilizados para cometer la infracción”.

criminal, esto es, la calidad o cantidad de la pena. Respecto del control del canon de constitucionalidad, Santiago Mir Puig²³⁶ narra la evolución del Tribunal Constitucional señalando que a principios de los años ochenta empezó sosteniéndose que el juicio sobre cuándo una pena es o no proporcionada en relación a un determinado delito es sólo competencia del legislador, a mediados de esa década se comienza a admitir –de modo puramente teórico– que en casos de evidente desproporción podría afirmarse la inconstitucionalidad de una pena, sólo en los noventa empieza a concederse, con carácter muy excepcional, el amparo por desproporción de la pena impuesta y únicamente la sentencia del Tribunal Constitucional 136/1999, de 20 de julio, puede entenderse representa una clara quiebra de la línea seguida hasta entonces, aceptándose, y sólo en cierto sentido, la inconstitucionalidad de un precepto penal²³⁷, y es que como señala el Tribunal Constitucional en la sentencia 160/1987, antes citada, “el problema de la proporcionalidad entre pena y delito es competencia del legislador en el ámbito de su política penal lo que no excluye la posibilidad de que en una norma penal exista una desproporción de tal entidad que vulnere el principio del Estado de Derecho, el valor de la justicia y la dignidad de la persona humana”, pero lo normal, en el ámbito penal, ha sido que el Tribunal Constitucional considere proporcionadas las penas impuestas por los Tribunales de dicho orden jurisdiccional, por ejemplo, la insumisión a la prestación social sustitutoria, los malos tratos domésticos, las amenazas leves y las coacciones de género y, en fin, como decíamos en otro capítulo, la negativa al sometimiento de las pruebas de alcoholemia, aunque la sentencia más importante está por venir, ya que se tendrá que pronunciar sobre la posible inconstitucionalidad de la pena de prisión

²³⁶ AA. VV. *Principio de proporcionalidad y fines del Derecho penal. Estudios jurídicos en memoria de José María Lidón*. Coordinador: Juan I. Echano Basaldúa. Ediciones Deusto. Bilbao 2002, página 354.

²³⁷ Relativa a la excarcelación de los miembros de la mesa nacional de Herri Batasuna, al entender desproporcionada la pena prevista en el Código penal desde el punto de vista del artículo 25 de la Constitución.

permanente revisable²³⁸ (CP Art. 33.2.a) tendente, según proclama la exposición de motivos de la Ley orgánica 1/2015, a la reinserción y reeducación del penado.

Guárez Tricarico²³⁹ señala que la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de proporcionalidad se mueve entre criterios de máximo –funcionalidad máxima de la norma penal a partir de la optimización de los márgenes de libertad, y cuya determinación corresponde al legislador– y de mínimos, pues el test de proporcionalidad exige que la norma penal no produzca un sacrificio realmente excesivo o desproporcionado de la libertad, atendiendo también a la racionalidad en la actuación del legislador. Ya hemos comentado que, por parte del legislativo, se pretende que el proceso penal sirva para garantizar el ordenamiento jurídico administrativo, siendo uno de los casos más paradigmáticos el tipo del antiguo artículo 380 del Código penal que tipificaba como delito la negativa a someterse a la prueba de alcoholemia, equiparándolo a la desobediencia grave y, por tanto, castigándolo con prisión de 6 meses a 1 año, pena que era más grave que la propia conducción bajo la influencia de esas sustancias, arresto de 8 a 12 fines de semana o multa de 3 a 8 meses y, en cualquier caso, privación del derecho a conducir vehículos a motor y ciclomotores, respectivamente, por tiempo superior a 1 y hasta 4 años.

El Tribunal Constitucional²⁴⁰ (STC 161/1997, de 2 de octubre) desestimó la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo penal nº 1 de Palma de Mallorca en estos términos: a) el tipo del 380 protege la seguridad del tráfico y la vida o la integridad de las personas, pero también la legítima función pública, es decir, el principio de autoridad; b) el peligro abstracto o remoto puede

²³⁸ La exposición de motivos de la Ley orgánica 1/2015 dispone: “La necesidad de fortalecer la confianza en la Administración de justicia hace preciso poner a su disposición un sistema legal que garantice resoluciones judiciales previsibles que, además, sean percibidas en la sociedad como justas. Con esta finalidad, siguiendo el modelo de otros países de nuestro entorno europeo, se introduce la prisión permanente revisable para aquellos delitos de extrema gravedad, en los que los ciudadanos demandaban una pena proporcional al hecho cometido. En este mismo sentido, se revisan los delitos de homicidio, asesinato y detención ilegal o secuestro con desaparición, y se amplían los marcos penales dentro de los cuales los Tribunales podrán fijar la pena de manera más ajustada a las circunstancias del caso concreto”.

²³⁹ “Algunas consideraciones ... ya citada.

²⁴⁰ Para quien esta prueba tiene la naturaleza de prueba pericial preconstituida.

merecer un castigo mayor que el próximo; c) la obligación de someterse a las pruebas referidas en el artículo 380 no pretende únicamente la detección y evitación de una conducta peligrosa, sino que se dirige instrumentalmente también a la detección y evitación de la comisión de homicidios y lesiones imprudentes; d) no es irrazonable que el legislador haya decidido catalogar como grave un determinado tipo de desobediencia. Indudablemente, los votos de los Magistrados disidentes son más rigurosos, pues aducen que la pena es innecesaria y discriminatoria, que no existe correspondencia entre la estructura jurídico-penal en la que se ha alojado este nuevo delito y la conducta real objeto de reproche, etc.; la doctrina también ha criticado esta sentencia, por ejemplo, Fernando Molina Fernández²⁴¹ señala que la conducta que determina un peligro remoto puede recibir un tratamiento penal más severo que la que determina uno más próximo cuando se evalúan distintas clases de riesgo para un mismo bien jurídico, o el mismo riesgo para distintos bienes, pero no cuando, como en este caso, se trata de los mismos bienes jurídicos –los que se encuadran en la expresión seguridad del tráfico– y frente al mismo riesgo, conducir bajo la influencia del alcohol u otras sustancias; todo ello condujo a la modificación del tipo por Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, incrementando la pena de prisión de 3 a 6 meses y la multa de 6 a 12 meses, además, la Ley orgánica 5/2010, dispuso que en este tipo de delitos, el Juez o Tribunal, razonándolo en sentencia, podrá rebajar en un grado la pena de prisión en atención a la menor entidad del riesgo causado y a las demás circunstancias del hecho.

C. Momento de la individualización de la pena

En esta fase se analiza la proporción entre pena y culpabilidad, por lo tanto, se acepta, primero, que el sacrificio de libertad que impone la norma no persigue la preservación de bienes o intereses constitucionalmente proscritos ni socialmente irrelevantes, segundo, que no existen medidas alternativas palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la

²⁴¹ AA. VV. *Compendio de Derecho Penal. Parte Especial*. Volumen II. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid 1998, página 726.

norma penal y, entonces, lo que se cuestiona es si la pena es excesiva en comparación con la culpabilidad del reo, pero en realidad, como todos los delitos tienen asignada una pena máxima y mínima, la individualización de la misma supone aplicar, en mayor o menor medida, el principio de proporcionalidad, habiendo declarado el Tribunal Constitucional que este principio en sede judicial no se vulnera si el juzgador ha actuado dentro de los márgenes legales. La motivación de las sentencias es el cauce adecuado para que, aplicando el principio de proporcionalidad²⁴², el Juez individualice la pena impuesta a cada reo con base en las reglas luego expuestas, tal y como dispone el artículo 72 del Código penal, del siguiente tenor: “Los Jueces o Tribunales, en la aplicación de la pena, con arreglo a las normas contenidas en este capítulo, razonarán en la sentencia el grado y extensión concreta de la impuesta”. El Tribunal Constitucional ha señalado que, primero, “las cuestiones relacionadas con la medida de la pena y la culpabilidad sólo se podría plantear, en la hipótesis de que a ellas les fuera de aplicación el artículo 25.1 de la Constitución, cuando la gravedad de la pena atribuida al condenado fuese superior a la legalmente imponible en relación a la gravedad de su culpabilidad” (STC 65/1986, de 22 de mayo), y segundo, “el deber general de motivación de las sentencias que impone el artículo 120.3 de la Constitución y que se integra en el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Norma fundamental –conforme al cual las decisiones judiciales deben exteriorizar los elementos de juicio sobre los que se basan y su fundamentación jurídica ha de ser una aplicación no irracional– resulta reforzado en el caso de las sentencias penales condenatorias, por cuanto en ellas el derecho a la tutela judicial efectiva se conecta con otros derechos fundamentales y, directa o indirectamente, con el derecho a la libertad personal” (STC 21/2008, de 31 de enero), alcanzando el deber de motivación no sólo a la

²⁴² La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (2ª, recurso 10048/2014) analiza ambos principios, y, en relación a la proporcionalidad de la pena, nos dice que si bien en la Constitución no se concreta esta obligación, ella es consecuencia de la de actividad de enjuiciamiento, cuyo eje definidor de cualquier decisión judicial debe venir dictado desde la proporcionalidad de la decisión a adoptar, proporcionalidad que debe operar desde dos perspectivas: el grado de culpabilidad del sujeto y la gravedad del hecho, para, dentro de los límites fijados por la ley, individualizar en concreto la pena a imponer, ser proporcionada al grado de culpabilidad del sujeto y gravedad de los hechos.

obligación de fundamentar los hechos y la calificación jurídica, sino también la pena finalmente impuesta en concreto.

a) Graduación de la pena. Ante una sola conducta delictiva debe determinarse, primero, el grado de ejecución del delito, segundo, el grado de participación del imputado, y tercero, la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad, bien entendido que la medida de la pena no puede ser incrementada en función de consideraciones prospectivas; pero, ante una pluralidad de acciones delictivas, determinaremos la pena aplicando las reglas del concurso –ya sea ideal o medial o se trate de concurso real– o las del delito continuado, y, una vez determinada la pena base aplicaremos los criterios anteriores para individualizarla²⁴³, si bien, como todas las penas, sean privativas de libertad, de otros derechos o pecuniarias, presentan un límite máximo y otro mínimo, se podrán aumentar o disminuir en grado, superando el límite máximo o el mínimo marcado por la ley (STS, 2ª, 19.11.1999, recurso 3945/1998), aunque con ciertas restricciones.

- Pena superior e inferior en grado (CP Art. 70.1). La pena superior e inferior en grado a la prevista por la ley para cualquier delito tendrá la extensión resultante de la aplicación de las siguientes reglas: a) la superior en grado se calcula incrementando la pena máxima señalada por la ley en un 50 por ciento, siendo su límite mínimo el máximo inicial incrementado en un día, por ejemplo, la pena superior en grado del homicidio es de 15 años y un día a 22 años y 6 meses, pues el mismo se castiga con la pena de prisión de 10 a 15 años (CP Art. 138); b) la pena inferior en grado se calcula reduciendo la pena mínima señalada por la ley en un 50 por ciento, siendo éste su límite mínimo, en nuestro ejemplo, la pena inferior en grado del homicidio, es de 5 a 10 años, menos un día de prisión. El artículo 71.1 del Código penal establece que en la determinación de la pena inferior en grado, los Jueces o Tribunales no quedarán limitados por las cuantías mínimas señaladas en la

²⁴³ Seguimos el esquema práctico de determinación de la pena diseñado por José Antonio Martínez Rodríguez (*La determinación de las penas en el Código Penal*. Editorial Bosch. Barcelona 2013, página 57).

ley a cada clase de pena²⁴⁴, sino que podrán reducirlas en la forma que resulte de la aplicación de la regla correspondiente, sin que ello suponga la degradación a delito menos grave, debiendo sustituirse la pena de prisión inferior a 3 meses, por la de multa, trabajos en beneficio de la comunidad o localización permanente, sin perjuicio de la posibilidad de suspenderla.

- Mitad superior e inferior de la pena. Se calcula dividiendo por mitad la pena tipo, siguiendo con el homicidio, la mitad superior de la pena sería de 12 años y 6 meses a 15 años de prisión y su mitad inferior de 10 a 12 años y 6 meses de prisión.

b) Grado de ejecución del delito²⁴⁵. La ejecución del delito permite distinguir cuatro categorías, consumación, tentativa, conspiración y proposición, disponiendo el artículo 15.1 del Código penal que “son punibles el delito consumado y la tentativa de delito”, por tanto, la conspiración y la proposición (CP Art. 17.3), así como la provocación (CP Art. 18.2) para delinquir sólo se castigarán en los casos especialmente previstos en la ley. El artículo 61 del Código penal dispone que “cuando la ley establece una pena, se entiende que la impone a los autores de la infracción consumada”, y el 62 del citado código que “a los autores de tentativa de delito se les impondrá la pena inferior en uno o dos grados a la señalada por la ley para el delito consumado, en la extensión que se estime adecuada, atendiendo al peligro inherente al intento y al grado de

²⁴⁴ Dice Gonzalo Quintero Olivares (AA.VV. *Comentarios al Código penal español*. Tomo I. Director: Gonzalo Quintero Olivares. Editorial Aranzadi–Thomson–Reuters. Cizur Menor 2011, página 525) que durante la vigencia del Código penal de 1973 se había suscitado con frecuencia un pequeño debate acerca de los límites del descenso de la pena, en donde las posturas enfrentadas eran muy claras: unos sostenían que nunca se podía llegar por esa vía a imponer una pena que no estuviera prevista legalmente para los delitos (una pena propia de falta) por más que el juego de las reglas de determinación de la pena (grado de ejecución, participación, exención incompleta o atenuaciones) condujera a ello; frente a esta tesis, otros estimaban que el límite inferior de las penas imponibles a los delitos no podía transformarse en la privación de un tratamiento punitivo que sí se le reconocía a los responsables de hechos más gravemente penados, de manera que si ésa era la consecuencia había que llegar a ella y no hacerlo sería violar la ley y la igualdad. Afortunadamente el Código penal de 1995 tomó partido por esta segunda tesis.

²⁴⁵ Señala Jacobo López Barja de Quiroga (*Tratado de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Civitas– Thomson– Reuters. Cizur Menor 2010, página 864) que la idea delictiva surge en la persona y desde ahí hasta la consumación ha de recorrer un camino, llamado *iter criminis*, en el que distingue las siguientes etapas: ideación, preparación, ejecución y consumación.

ejecución alcanzado”, siempre que la tentativa no se halle expresamente penada por la ley (CP Art. 64).

c) Formas de participación²⁴⁶. El artículo 27 del Código penal clasifica a los responsables criminales en autores y cómplices, a su vez, el 28 del mismo texto, tras afirmar que son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento, considera también autores a los inductores y a los cooperadores necesarios, por último, el 29 del citado código dispone que “son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”. La graduación de la pena en función de la participación del sujeto activo en la comisión del delito viene regulada en los siguientes artículos del Código penal:

- Artículo 63: “A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito”.
- Artículo 65.3: “Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los Jueces o Tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”.

d) Circunstancias modificativas de la responsabilidad²⁴⁷. Las eximentes (CP Art. 19-20) tienen escaso interés a los efectos de establecer posibles relaciones con la exención de responsabilidad en el ámbito sancionador tributario, pues estamos hablando de los inimputables –minoría de edad, anomalía o alteración psíquica,

²⁴⁶ Como dice Luis Rodríguez Ramos (AA.VV. *Código penal concordado y comentado*. Director: Luis Rodríguez Ramos. Editorial La Ley, 4ª edición. Madrid 2011, página 293) el encubrimiento ha dejado de ser una forma genérica de participación en el delito (difícilmente se puede participar en algo que ya está previamente consumado) para convertirse en un delito autónomo.

²⁴⁷ Carlos Suárez-Mira Rodríguez (AA.VV. *Manual de Derecho Penal. Parte General*. Tomo I. Editorial Thomson-Civitas. Cizur Menor 2006, página 288) las define como hechos o factores accidentales y contingentes que, sin condicionar la existencia en sí del delito o la pena, afectan a la determinación de esta última.

trastorno mental transitorio, intoxicación y síndrome de abstinencia de drogas, alteraciones de la percepción y miedo insuperable— y de los supuestos de ausencia de conducta antijurídica —legítima defensa, estado de necesidad y cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho—; de las circunstancias atenuantes (CP Art. 21) sólo nos interesan la confesión y la reparación del daño, pues las eximentes incompletas, la grave adicción a las drogas, el arrebató y las dilaciones extraordinarias e indebidas, poca, por no decir ninguna, relación guardan con los posibles criterios de graduación de las sanciones; y respecto de las agravantes (CP Art. 22) sólo la reincidencia será objeto de estudio, pues el resto de las reguladas en el artículo 22 del Código penal son, a todas luces, inaplicables al ámbito sancionador tributario. En la aplicación de la pena, tratándose de delitos dolosos, los Jueces o Tribunales observarán, según haya o no circunstancias atenuantes o agravantes, las siguientes reglas (CP Art. 66.1):

- Cuando concurra sólo una circunstancia atenuante, aplicarán la pena en la mitad inferior de la que fije la ley para el delito.
- Cuando concurren dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurra agravante alguna, aplicarán la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes.
- Cuando concurra sólo una o dos circunstancias agravantes, aplicarán la pena en la mitad superior de la que fije la ley para el delito.
- Cuando concurren más de dos circunstancias agravantes y no concurra atenuante alguna, podrán aplicar la pena superior en grado a la establecida por la ley, en su mitad inferior.
- Cuando concurra la circunstancia agravante de reincidencia con la cualificación de que el culpable al delinquir hubiera sido condenado ejecutoriamente, al menos, por tres delitos comprendidos en el mismo título de este Código, siempre que sean de la misma naturaleza, podrán aplicar la pena superior en grado a la prevista por la ley para el delito de que se trate, teniendo en cuenta las condenas precedentes, así como la gravedad del nuevo delito cometido.

- Discrecionalidad reglada. Cuando no concurren atenuantes ni agravantes aplicarán la pena establecida por la ley para el delito cometido, en la extensión que estimen adecuada, en atención a las circunstancias personales del delincuente y a la mayor o menor gravedad del hecho.
- Cuando concurren atenuantes y agravantes, las valorarán y compensarán racionalmente para la individualización de la pena. En el caso de persistir un fundamento cualificado de atenuación aplicarán la pena inferior en grado. Si se mantiene un fundamento cualificado de agravación, aplicarán la pena en su mitad superior.
- Cuando los Jueces o Tribunales apliquen la pena inferior en más de un grado podrán hacerlo en toda su extensión, es decir, no necesariamente deben tener en cuenta las circunstancias atenuantes o agravantes.
- Eximente incompleta. El artículo 68 del Código penal dispone: “En los casos previstos en la circunstancia primera del artículo 21, los Jueces o Tribunales impondrán la pena inferior en uno o dos grados a la señalada por la ley, atendidos el número y la entidad de los requisitos que falten o concurren, y las circunstancias personales de su autor, sin perjuicio de la aplicación del artículo 66 del presente Código”.
- En los delitos leves y en los imprudentes, los Jueces o Tribunales aplicarán las penas a su prudente arbitrio, sin sujetarse a las reglas de determinación de la pena.

D. La proporcionalidad en la restricción de los derechos fundamentales del reo

Toda actividad pública restrictiva de derechos fundamentales ha de ser proporcionada, en el cuádruple sentido de orientada a un fin legítimo, útil a tal fin, mínima en su restricción o necesaria y ventajosa o estrictamente proporcionada, sin que el legislador penal pueda prescindir de ciertos límites constitucionales o el Tribunal Constitucional renunciar a todo control material sobre la pena, ya que el ámbito de la legislación penal no es un ámbito

constitucionalmente exento (STC 55/1996, ya vista), si bien Jiménez Campo²⁴⁸ considera que el enjuiciamiento de la ley sobre la base del principio de proporcionalidad genera incertidumbre, ya que opera sobre pérdidas y ganancias que no son racionalmente mensurables y que apenas dejan margen a la argumentación y contraargumentación según criterios dotados de objetividad.

La fase instructora está encaminada fundamentalmente a preparar el juicio oral, adoptando las medidas cautelares penales y civiles que procedan, en orden a la investigación de la preexistencia y tipicidad del delito y su autoría (LECr Art. 299), si bien en todo momento deben respetarse los derechos fundamentales de los imputados, por ello, la resolución judicial que ordene la limitación de un derecho fundamental debe estar minuciosamente motivada²⁴⁹, de tal manera que, en ella, se plasme el ineludible juicio de necesidad del que se desprenda el sacrificio del derecho fundamental objeto de la medida, bien entendido que prima el criterio del “éxito previsible de la medida”, no siendo posible limitar un derecho fundamental para obtener meros indicios o sospechas de criminalidad, habiendo declarado el Tribunal Constitucional (STC 207/1996, ya citada): “La finalidad que se persigue con la intervención corporal recurrida en amparo no es, pues, la de acreditar los hechos constitutivos de la infracción penal, sino únicamente un hecho indiciario –el cual, como este Tribunal ha podido declarar en repetidas ocasiones, es insusceptible por sí solo de destruir el derecho a la presunción de inocencia–, por lo que no es posible admitir que aquella medida sea ‘necesaria’ a los fines del aseguramiento del ejercicio del *ius puniendi*, ni, por tanto, acorde con la regla de la proporcionalidad de los sacrificios. Dicho en otras palabras, un acto instructorio que limite un derecho fundamental no puede estar dirigido exclusivamente a obtener meros indicios o sospechas de criminalidad, sino a preconstituir la prueba de los hechos que integran el objeto del proceso penal”.

²⁴⁸ Javier Jiménez Campo. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*. Editorial Trotta. Madrid 1999, página 80.

²⁴⁹ Difícilmente se incurrirá en este vicio procedimental, cuando el Tribunal Supremo (STS 2ª, 21.04.2015, recurso 2196/2014) confirma la condena a 17 años, 6 meses y 1 día de inhabilitación especial por un delito continuado de prevaricación judicial en el caso Caja Madrid.

Según Gimeno Sendra²⁵⁰ las características del principio de proporcionalidad son: a) todo acto limitativo de un derecho fundamental ha de fundarse y estar previsto en una ley con rango de ley orgánica, pues nuestra Constitución exige que sólo el poder legislativo²⁵¹ y a través de una ley con dicho rango pueda autorizar los supuestos en los que, bien por el ejecutivo, bien por el judicial, hayan de limitar alguno de los referidos derechos fundamentales; b) toda resolución que limite o restrinja el ejercicio de un derecho fundamental ha de estar motivada; c) ha de observarse el cumplimiento del subprincipio de necesidad conforme al cual las medidas limitadoras habrán de ser necesarias para conseguir el fin perseguido por el acto de investigación, fin o interés que habrá de estar constitucionalmente protegido, siendo indispensable la práctica del acto limitativo del derecho fundamental para alcanzar dicha finalidad constitucionalmente protegida; d) ha de existir una adecuación o congruencia entre la medida prevista o aplicada y la procuración de dicho bien constitucionalmente relevante; e) la finalidad perseguida por el acto instructorio y lesivo del derecho fundamental no ha de poder alcanzarse, sino mediante dicho acto y no con otro igualmente eficaz, pero no restrictivo del derecho fundamental (subprincipio de la alternativa menos gravosa para el derecho fundamental) o no debe poderse comprobar *ex post* que el mismo objetivo hubiera podido alcanzarse con un medio no o menos restrictivo del derecho fundamental.

La Constitución reserva a los jueces la primera palabra para la restricción de determinados derechos fundamentales: el derecho a la libertad deambulatoria, la inviolabilidad del domicilio, el secreto de las comunicaciones, la libertad de expresión y el derecho de asociación; junto a ello, el Tribunal Constitucional ha considerado que también las medidas de intervención corporal quedan reservadas a la autoridad judicial (STC 37/1989, de 15 de febrero), habiendo declarado en sentencia 207/1996, ya citada, primero, que no se puede excluir (debido

²⁵⁰ Vicente Gimeno Sendra. *Manual de Derecho Procesal Penal*. Editorial Colex. Madrid 2010, página 44.

²⁵¹ El Tribunal Constitucional (STC 145/2014, de 22 de septiembre) anula la prueba obtenida con las grabaciones de comisaría porque la norma invocada (LECr Art. 579) no regula una intervención secreta de las comunicaciones directas en dependencias policiales entre detenidos.

precisamente a esa falta de reserva constitucional en favor del Juez), que la ley pueda autorizar a la policía judicial para disponer, por acreditadas razones de urgencia y necesidad, la práctica de actos que comporten una simple inspección o reconocimiento o, incluso, una intervención corporal leve siempre y cuando se observen en su práctica los requisitos dimanantes de los principios de proporcionalidad y razonabilidad, y segundo, que la motivación, en sede judicial, en materia de restricción de derechos fundamentales adquiere una importancia trascendental, pues la vulneración del derecho fundamental conlleva que la prueba obtenida no pueda ser valorada, pero este deber de motivación no encuentra su fundamento constitucional en la genérica obligación de motivación de todas las resoluciones judiciales que resulta del derecho a la tutela judicial efectiva (CE Art. 24.1 y 120.3) ni se satisface, pues, con cualquier forma de motivación que permita conocer la *ratio decidendi* de la resolución judicial; la exigencia de motivación aquí es ante todo un requisito formal de la regla de la proporcionalidad, según la cual en las resoluciones limitativas de los derechos fundamentales debe el órgano jurisdiccional plasmar el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se evidencie la necesidad de la adopción de la medida, por esta razón, y a fin también de posibilitar un eficaz ejercicio de los recursos, es doctrina reiterada de este Tribunal que la ausencia de motivación ocasiona, por sí sola, en estos casos, la vulneración del propio derecho fundamental sustantivo, todo ello sin perjuicio de que se produzca o no, además, la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva.

González-Cuellar Serrano²⁵² nos recuerda que la adecuación del medio al fin se ha de manifestar, tanto desde el doble punto de vista cualitativo como cuantitativo, en lo atinente a la cualidad, las medidas deben ser cualitativamente idóneas para alcanzar el fin previsto, es decir, aptas por su naturaleza, así por ejemplo, es cualitativamente adecuado acordar la entrada y registro en un domicilio con el fin de recoger fuentes de prueba, pero respecto de la cantidad,

²⁵² “El principio de proporcionalidad ... ya citada.

una medida restrictiva de derechos fundamentales, cualitativamente adecuada respecto al fin perseguido, puede ser intolerable en un Estado de Derecho si su duración e intensidad no son exigidas por la finalidad que pretende alcanzar²⁵³, por ejemplo, el artículo 574 de la Ley de enjuiciamiento criminal autoriza al Juez que haya acordado la entrada y registro de un domicilio para “recoger los instrumentos y efectos del delito y también los libros, papeles o cualesquiera otras cosas que se hubiesen encontrado, si esto fuere necesario para el resultado del sumario”, matizando el artículo 552 de la citada ley que “al practicar los registros deberán evitarse las inspecciones inútiles, procurando no perjudicar ni importunar al interesado más de lo necesario, y se adoptarán todo género de precauciones para no comprometer su reputación, respetando sus secretos si no interesaren a la instrucción”, o también, respecto de la prisión provisional (Gimeno Sendra²⁵⁴ la define como una medida penal provisional y de duración limitada que puede dictar el Juez de instrucción mediante un auto especialmente motivado, por el que restringe el derecho a la libertad del imputado de la comisión de un delito de especial gravedad y en quien concurra un peligro de fuga suficiente para presumir racionalmente que no acudirá al acto del juicio oral, destinada a asegurar dicha comparecencia, así como a conjurar los riesgos de reiteración delictiva, de ocultación o destrucción de las fuentes de pruebas o la puesta en peligro de la integridad de la víctima), que durará el tiempo

²⁵³ Ante un hallazgo casual, el Tribunal Supremo (2ª, 23.12.,2010, recurso 1273/2010) ha declarado: a) lo que realmente otorga validez a la práctica de un registro, cualquiera que fuere, no es sino la correcta habilitación judicial para la ejecución del allanamiento domiciliario legal, en el momento en el que éste se

lleva a cabo, con la entrada de los funcionarios en la vivienda objeto de la pesquisa; b) una vez cumplido tal requisito esencial, a partir de ese momento, la actuación policial discurre en un ámbito perfectamente legítimo, en sus dimensiones espacial y temporal, durante su transcurso íntegro; c) por ello, cualquier hallazgo que, en tales circunstancias, se produzca no puede ser tachado de irregular vista la legalidad en la que la diligencia discurre; d) si a ello se une, además, la concurrencia de la proporción entre la injerencia en el derecho fundamental y la gravedad del ilícito inesperadamente descubierto, la diligencia adquiere una imprescindible cobertura, como en el presente supuesto acontece al tratarse de un posible delito contra la salud pública, sancionado por su trascendencia social con elevadas penas de prisión; e) tan sólo si se advirtiera que todo ello pueda responder, en realidad, a un designio intencionado de los funcionarios solicitantes del registro que fraudulentamente hubieren ocultado al Juez autorizante, por las razones que fueren, el verdadero motivo de su investigación, la violación del domicilio habría de ser considerada nula.

²⁵⁴ *Manual* ... ya citada.

imprescindible²⁵⁵ para conseguir cualquiera de los fines anteriormente previstos –fuga, reiteración delictiva, ocultación o destrucción de pruebas y protección de la víctima– en tanto subsistan los motivos que justificaron su adopción, habiendo declarado el Tribunal Constitucional que “la presunción de inocencia es compatible con la aplicación de medidas cautelares siempre que se adopten por resolución fundada en derecho que, cuando no es reglada, ha de basarse en un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso” (STC 108/1984, de 26 de noviembre), así, la prisión provisional, aunque se muestre en el caso concreto cualitativamente adecuada, vulneraría el principio de idoneidad y, por ello, resultaría desproporcionada, si, prescindiendo de otras limitaciones temporales reclamadas por la Constitución (CE Art. 17.4) y reguladas por la Ley de enjuiciamiento criminal (LECr Art. 504), su duración excediera de la duración de la pena privativa de libertad prevista para el delito imputado al sospechoso.

Pero aun siendo clarísima la inidoneidad de la medida por ausencia de adecuación cuantitativa, en supuestos en los que la duración de la prisión provisional sea mucho menor que la de la pena prevista, la exigencia de adecuación cuantitativa juega un papel fundamental, al reclamar la limitación de la injerencia en la medida realmente precisa. A los efectos que nos importa, por su incidencia en el procedimiento inspector, vamos a analizar²⁵⁶ la entrada y registro en domicilio constitucionalmente protegido –prueba preconstituida de naturaleza documental con plenos efectos en el juicio oral (STS 2ª, 08.03.2012, recurso 1459/2011)– regulada en los artículos 545 y siguientes de la Ley de enjuiciamiento criminal, en la que intervienen los siguientes sujetos:

²⁵⁵ Un año si el delito cometido tuviera señalada pena privativa de libertad igual o inferior a 3 años o de 2 años si la pena privativa de libertad señalada para el delito fuera superior a 3 años.

²⁵⁶ Siguiendo a los autores que distinguen entre entrada y registro, diremos con Gimeno Sendra (Manual ... ya citada, páginas 254 y 260) que la entrada tiene por objeto la detención y el aseguramiento del cuerpo del delito, mientras que el registro, sólo comprende la recogida y aseguramiento de pruebas.

- La diligencia de entrada debe decretarla el Juez o Tribunal que conociere de la causa (LECr Art. 546), pero “si el edificio o lugar cerrado estuviese en el territorio propio del Juez instructor, podrá encomendar la entrada y registro al Juez municipal del territorio en que el edificio o lugar cerrado radiquen, o a cualquier autoridad o agente de policía judicial” (LECr Art. 563); el destinatario de esta medida es el titular del derecho a la intimidad, es decir, la persona que more o habite en el lugar cerrado o la que legítimamente le represente.
- La diligencia de registro no requiere necesariamente la presencia judicial, pues aunque el artículo 574 de la Ley de enjuiciamiento criminal dispone que “el Juez ordenará recoger los instrumentos y efectos del delito y también los libros, papeles o cualesquiera otras cosas que se hubiesen encontrado, si esto fuere necesario para el resultado del sumario”, ya hemos visto que puede delegar su ejecución en cualquier autoridad o agente de policía judicial; el registro se hará a presencia del interesado²⁵⁷ o de la persona que legítimamente le represente, y si aquél no fuere habido o no quisiese concurrir ni nombrar representante, se practicará a presencia de un individuo de su familia mayor de edad, en su defecto, se hará a presencia de dos testigos, vecinos del mismo pueblo (LECr Art. 569); la presencia del Secretario judicial es obligatoria²⁵⁸, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes, no obstante, en caso de necesidad, el Secretario judicial podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley orgánica del poder judicial (LECr Art. 569),

²⁵⁷ Citando una copiosa jurisprudencia de la Sala Segunda, Luis Francisco Bernal Martín (“Intervinientes en las entradas y registros domiciliarios no voluntarios y consecuencias de su ausencia”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 780/2009) señala que cuando el interesado se encontrare detenido, debe estar presente durante la diligencia de entrada y registro, pero además, para que su consentimiento sea válido, es preciso que consienta con asistencia de su abogado, si bien no es necesaria la presencia de los citados letrados en la práctica de la diligencia de entrada y registro (STS 2ª, 27.10.2010, recurso 447/2010).

²⁵⁸ La necesidad de esta intervención radica en que el Secretario judicial es garante de la legalidad, garante de que la intromisión en la inviolabilidad del domicilio se realice dentro de los límites marcados por el contenido del auto que acordó la diligencia y garante de autenticidad como titular único de la fe pública judicial (STS 2ª, 29.05.2007, recurso 11126/2006).

es decir, por los funcionarios del Cuerpo de Gestión Procesal y Administrativa, legalmente habilitados.

Señala Martínez Pardo²⁵⁹ que la presencia del Secretario judicial en la diligencia de registro domiciliario cumple una triple finalidad: desde una perspectiva constitucional, garantiza que no se vulnere el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, extralimitándose o yendo más allá del contenido de la autorización judicial; desde el punto de vista procesal, garantiza que se desarrolla de conformidad con la legislación procesal, verificando personalmente las actividades policiales de búsqueda de objetos en el interior del domicilio registrado; y, desde una perspectiva actuarial, documenta en acta todo lo que haya presenciado personalmente, dando fe pública, con plenitud de efectos, de lo por él visto y oído, dada su imposible reproducción en el juicio oral. La ausencia del Secretario judicial, en la entrada y registro, ha sido valorada de forma contradictoria por el Tribunal Supremo pues, según comenta Morales Muñoz²⁶⁰, aunque siempre ha considerado que era una diligencia nula, en unos casos entendía que era subsanable, y en otros insubsanable, la primera posición hoy está prácticamente abandonada y concebía la subsanación a través de la declaración en el juicio oral de los testigos y policías intervinientes en el citado registro, además de por el reconocimiento del interesado, la segunda postura es la tesis actualmente seguida y considera que es una diligencia nula e insubsanable, si bien los testigos que hubieren asistido a la diligencia pueden comparecer y declarar al respecto, así como el acusado puede reconocer y ratificar en el juicio oral lo que había sido hallado durante el registro, no así los policías, tal y como recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1992 (2ª, recurso 4277/1990) que, en su fundamento de derecho segundo, dice: “Los agentes o funcionarios de policía que practican materialmente el registro actúan como delegados del Juez de instrucción para la práctica de una diligencia que no pierde

²⁵⁹ Vicente José Martínez Pardo. “La entrada y registro domiciliario. Documentación del acto”. *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, nº 3/1999.

²⁶⁰ Emilia Morales Muñoz. “Diligencias de investigación en el proceso penal: la diligencia de entrada y registro. Tercer presupuesto: autorización judicial. Procedimiento para su práctica. Efectos de las entradas y registros domiciliarios inconstitucionales (y II)”. *Boletín del Ministerio de Justicia*, nº 2037/2007.

en ningún momento su naturaleza judicial. No sólo son representantes de la autoridad judicial, sino que actúan como agentes o delegados suyos, por lo que pasan a tener una naturaleza análoga a la de los funcionarios del juzgado que intervienen en la práctica de otras diligencias, como declaraciones de los testigos y del acusado. Este carácter de auxiliares judiciales les priva de la posibilidad de actuar también como testigos en el acto del juicio oral, pues la intervención a posteriori de los agentes de policía que efectuaron el registro y entrada sin la presencia de Secretario judicial compareciendo en las sesiones del juicio oral, no puede subsanar los defectos de nulidad ya producidos, sería un verdadero fraude de ley causante de indefensión de la parte acusada, que la diligencia viciada recobrase su efectividad por medio de la declaración testifical de los que intervinieron en su práctica”.

IV. El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo

La Ley 30/1992 utiliza el término proporcionalidad al referirse a los medios de ejecución forzosa y al procedimiento administrativo sancionador, no así en lo atinente a las medidas cautelares²⁶¹ pero, como veremos en otro apartado, éstas también deben ser proporcionales, atendiendo al peligro de mora procesal y a la apariencia de buen derecho (LEC Art. 728). Actualmente el principio de proporcionalidad se regula tanto en la Ley 39/2015, en lo atinente a la ejecución forzosa (LPAC Art. 100), como en el procedimiento sancionador, artículo 29 de

²⁶¹ Las medidas cautelares las regula la Ley 30/1992 en sus artículos 72 (medidas provisionales), 136 (medidas de carácter provisional) y 111 (suspensión de la ejecución), actuales artículos 56 y 117 de la Ley 39/2015, pues las mismas se pueden adoptar tanto durante la sustanciación del procedimiento administrativo como en la tramitación de los recursos administrativos. El principio dispositivo que rige en el ámbito civil –la solicitud de medidas cautelares conlleva el ofrecimiento de caución (LEC Art. 732.3)– se ha trasladado al Derecho administrativo, ya que al dictarse el acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o de terceros y la eficacia de la resolución o el acto impugnado (LRJPAC Art. 111.4, actual 117.4 de la Ley 39/2015), de tal forma que cuando de la suspensión puedan derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, aquélla sólo producirá efectos previa prestación de caución o garantía suficiente para responder de ellos. Estos acuerdos de suspensión no son propiamente actos de trámite, sino cuestiones incidentales que se tramitan en pieza separada, que deben estar motivados y pueden ser impugnados separadamente (LRJPAC Art. 54.1.d), actual 35.1.d) de la Ley 39/2015), pero que en ningún caso prejuzgan el fondo del asunto.

la Ley 40/2015. El ejercicio de cualquier potestad administrativa que incida en los derechos individuales de los ciudadanos debe practicarse atendiendo a dicho principio y al de razonabilidad, debiendo primar el *favor libertatis* frente al ejercicio de la propia potestad, al ser limitados todos los poderes de la Administración, pues como señala Parada Vázquez²⁶², la proporcionalidad entre la actividad administrativa y el fin público a que debe responder supone que los medios empleados se correspondan con los resultados, sin que éstos sobrepasen las necesidades públicas, invocando al efecto el artículo 6 del Reglamento de servicios de las Corporaciones locales de 17 de junio de 1955 que dispone, primero, que el contenido de los actos de intervención será congruente con los motivos y fines que los justifiquen, y segundo, que si fueren varios los admisibles²⁶³, se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual.

También en los supuestos de responsabilidad extracontractual de la Administración entra en juego el principio de proporcionalidad, por ejemplo, el Tribunal Supremo (3ª, 20.12.2004, recurso 2324/2001), ante la alegación del Abogado del Estado de que la indemnización otorgada en la instancia es desproporcionada, declara: “En el derecho positivo español hay referencias ocasionales al principio de proporcionalidad (por ejemplo, en los artículos 96.1 y 131 de la Ley 30/1992, que respectivamente tratan de la ejecución forzosa y de las sanciones administrativas) pero suele considerarse que es un principio general condicionante, configurador, o limitador de las decisiones administrativas. No pocas veces se olvida que la proporción hace referencia al número, y que, por eso su aplicación obliga a establecer previamente los parámetros que permitirán apreciar cuándo hay efectivamente proporcionalidad o cuándo, por el contrario, la decisión o la actuación administrativa –también, en su caso, la solicitud del particular– es desproporcionada. Es también ése de la proporcionalidad –y no está demás recordarlo– un principio metajurídico, por cuanto su significado hay

²⁶² Ramón Parada Vázquez. *Derecho Administrativo I. Parte General*. Editorial Marcial Pons, 16ª edición. Madrid 2007, página 343.

²⁶³ En el ámbito urbanístico, procede la aplicación del principio de proporcionalidad en aquellos supuestos en los que la entidad de la infracción no se corresponda con el rigor y los efectos de la medida de demolición dispuesta, no procediendo la demolición en los casos en que se esté ante desajustes mínimos con la normativa urbanística de la construcción ilegal (STS 18.07.1995).

que buscarlo extramuros del derecho –la matemática en este caso– o en otros ámbitos: la ética, la filosofía, la psicología, la sociología, o la práctica profesional, es el caso, por ejemplo, de los significantes, de tan frecuente empleo en la jurisprudencia de los últimos años, ‘razonabilidad’, ‘racionalidad’ o el ‘sentido común’, y otros que vienen empleándose de muy atrás en los textos legales y jurisprudenciales: ‘buena fe’, ‘buenas costumbres’, ‘buen padre de familia’, ‘usos del comercio’, ‘*lex artis*’.

El estudio²⁶⁴ de las potestades administrativas requiere distinguir entre las regladas y las discrecionales, en las primeras, la ley regula exhaustivamente todas las condiciones de ejercicio de la misma, limitándose la Administración a constatar el supuesto de hecho y subsumirlo en la norma aplicable, por el contrario en las discrecionales, la ley define algunas de las condiciones de su ejercicio, encomendando a la Administración la apreciación del resto de condiciones, o en palabras de García de Enterría²⁶⁵, el ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración comporta un elemento sustancialmente diferente: la inclusión en el proceso aplicativo de la ley de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular. Parada Vázquez²⁶⁶ cita unas viejas sentencias del Tribunal Supremo que definen la potestad discrecional como “la capacidad de opción, sin posibilidad de control jurisdiccional, entre varias soluciones, todas ellas igualmente válidas por permitidas por la ley”, o también como “la concesión de posibilidades de actuación, cuyo desarrollo efectivo es potestativo y queda enteramente en manos de la Administración”, así como “la libertad de apreciación del interés general en cada caso concreto”, pero en realidad, más que de potestades o actos administrativos reglados y discrecionales, debemos hablar de elementos reglados

²⁶⁴ Como dice Rafael de Mendizábal Allende (“Juez y Constitución en el sistema tributario español”. *Actualidad Administrativa*, nº 31/1990) no es este el momento adecuado para investigar el concepto de potestad, que si en su origen entronca con la “prerrogativa” se conectará luego a la “función” cuyo anverso y reverso son el deber y el derecho de ejercitarla en beneficio ajeno.

²⁶⁵ Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo I*. Editorial Civitas, 2ª edición reimpresa. Madrid 1982, página 382.

²⁶⁶ *Derecho Administrativo I* ... ya citada, página 104.

y discrecionales del acto administrativo²⁶⁷, ya que en estos últimos siempre son controlables por los Tribunales, al menos, cuatro elementos, la existencia misma de la potestad, su extensión (que nunca podrá ser absoluta), la competencia y el fin.

A. El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo

Aunque nos vamos a centrar en la Ley 30/1992 y sus sucesoras, las Leyes 39 y 40 del año 2015, también haremos un breve comentario final referido a la expropiación forzosa, ya que, como dice Barnes Vázquez²⁶⁸, ésta no será necesaria cuando la finalidad perseguida pueda alcanzarse de cualquier otra forma menos lesiva o gravosa para el derecho de propiedad, como por ejemplo, mediante un contrato de compraventa, una carga real o incluso un contrato forzoso. El artículo 95 de la Ley 30/1992, intitulado “ejecución forzosa”, actual 99 de la Ley 39/2015, dispone: “Las Administraciones públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los Tribunales”. Estamos, pues, ante un procedimiento de ejecución forzosa que es posterior a otro declarativo, disponiendo el artículo 93.1 de la Ley 30/1992, actual 97.1 de la Ley 39/2015, que “las Administraciones públicas no iniciarán ninguna actuación material de ejecución de resoluciones que limite derechos de los particulares sin que previamente haya sido adoptada la resolución que le sirva de fundamento jurídico”, señalando González Navarro²⁶⁹ que estamos en presencia de tres actos: a) el acto continente la obligación que no

²⁶⁷ La exposición de motivos de la derogada Ley de la jurisdicción contencioso administrativa de 27 de diciembre de 1956 lo expresaba claramente: “La discrecionalidad, por el contrario, ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del acto, con lo que es evidente la admisibilidad de la impugnación jurisdiccional en cuanto a los demás elementos: la determinación de su existencia está vinculada al examen de la cuestión de fondo, de tal modo que únicamente al juzgar acerca de la legitimidad del acto cabe concluir sobre su discrecionalidad; y, en fin, ésta surge cuando el ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público”.

²⁶⁸ “Introducción al principio de proporcionalidad ... ya citada.

²⁶⁹ *Comentarios a la Ley de Régimen jurídico...* ya citada, página 2154.

ha sido cumplida voluntariamente por el interesado y que, por tanto, ha de ser ejecutado por la fuerza; b) el apercibimiento al obligado; c) el título ejecutivo.

a) Los medios de ejecución forzosa. Los actos administrativos se perfeccionan cuando en su producción concurren todos los elementos esenciales que le son propios, lo que conlleva que se presuman válidos (LRJPAC Art. 57.1, actual 39.1 de la Ley 39/2015), pero en realidad esto no supone ninguna novedad, pues como afirma Parada Vázquez²⁷⁰ también los negocios jurídicos privados se presumen válidos, por ello, la diferencia radica en que el acto administrativo está adornado de la ejecutoriedad, acción de oficio o privilegio de decisión ejecutoria, esto es, la potestad de la Administración para llevar a efecto el mandato que el acto incorpora, violentando la posesión y la libertad del administrado, sin necesidad de intervención judicial alguna. El artículo 96.1 de la Ley 30/1992, actual 100.1 de la Ley 39/2015, dispone que “la ejecución forzosa por las Administraciones públicas se efectuará, respetando siempre el principio de proporcionalidad, por los siguientes medios: a) apremio sobre el patrimonio; b) ejecución subsidiaria; c) multa coercitiva; d) compulsión sobre las personas”; y el 96.2 de la citada norma, actual 97.1 de la Ley 39/2015, positiviza el principio de proporcionalidad, en su vertiente del juicio de necesidad, al disponer que “si fueran varios los medios de ejecución admisibles se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual”. Los medios de ejecución forzosa que más abajo relacionamos no son intercambiables en su empleo, de modo que la Administración –facultad no discrecional– siempre debe optar por el medio más respetuoso con los principios de proporcionalidad y menor restricción de la libertad individual²⁷¹.

b) Apremio sobre el patrimonio. El artículo 97.1 de la Ley 30/1992, actual 101.1 de la Ley 39/2015, dispone que “si en virtud de acto administrativo hubiera de satisfacerse cantidad líquida se seguirá el procedimiento previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva”, aclarando el apartado 2 del citado precepto que “en cualquier caso no podrá imponerse a los

²⁷⁰ *Derecho Administrativo I* ... ya citada, página 143.

²⁷¹ Nuria Garrido Cuenca en AA.VV. *El Procedimiento Administrativo Común*. Tomo II. Coordinador: José Garberí Llobregat. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia 2007, página 1706.

administrados una obligación pecuniaria que no estuviese establecida con arreglo a una norma de rango legal”. Así, pues, la Ley 30/1992 y la 39/2015 nos remiten al Capítulo V –“Actuaciones y procedimiento de recaudación”– del Título III –“La aplicación de los tributos”– de la Ley 58/2003, en concreto, a la vía ejecutiva que tradicionalmente constaba de cuatro fases –certificación de descubierto, providencia de apremio, providencia de embargo y diligencia de embargo–, actualmente reducidas a dos, la providencia de apremio y la diligencia de embargo:

- Respecto de la certificación de descubierto, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2005, dictada en interés de ley, recurso de casación 3448/2001, dictaminó que la exigencia del recargo de apremio no requiere la previa expedición de la certificación de descubierto, pues dichas certificaciones han quedado reducidas a un acto interno y de trámite, de neto contenido patrimonial y técnico, de exigencia contable y de control, que surte efectos únicamente en tal sentido, siendo un acto dictado por los órganos de la Intervención, que dan cuenta de la existencia de una deuda no satisfecha y respecto de la cual procederá la ejecución.
- La providencia de apremio²⁷² viene regulada en el artículo 167 de la LGT, cuyo primer apartado dispone que “el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago”, y, esta providencia de apremio, que tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos del deudor, sólo se puede impugnar por los motivos de oposición descritos en el apartado 3 del citado artículo 167, ascendiendo el importe del recargo al 5, 10 o 20 por ciento, al distinguir el artículo 28 de la Ley 58/2003 tres tipos

²⁷² Afirma José Antonio Cordero García (“El componente sancionador en los elementos de la deuda tributaria”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001) que para determinar la naturaleza del recargo de apremio debe tenerse en cuenta su compatibilidad con los intereses de demora, por lo que el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento participa de una doble condición, indemnizatoria y sancionadora.

de recargos, incompatibles entre sí y calculados sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario: recargo ejecutivo (5%) que se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio; recargo de apremio reducido (10%) que se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003 para las deudas apremiadas; recargo de apremio ordinario (20%) que será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los dos recargos citados anteriormente.

- La providencia de embargo fue suprimida por la actual LGT y se dictaba por los jefes de dependencia y unidades de recaudación ordenando el embargo de bienes y derechos del deudor en cantidad suficiente para cubrir el importe total del crédito perseguido.
- La diligencia de embargo se regula en el artículo 170 de la Ley 58/2003, debiendo documentarse cada actuación de embargo en la pertinente diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación. El apartado primero *in fine* del citado precepto dispone: “Efectuado el embargo de bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos”. Contra la diligencia de embargo, sólo son admisibles los motivos de oposición regulados en el apartado 3 del citado artículo 170, motivos tasados que se reducen a la extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, la falta de notificación de la providencia de apremio, el incumplimiento de las normas legales reguladoras del embargo y la suspensión del procedimiento de recaudación. Nuevamente, surge el principio de proporcionalidad (LGT Art. 169.1) a la hora de embargar los bienes y derechos del obligado tributario, habiendo señalado De Miguel

Arías²⁷³ que en fase ejecutiva el principio de proporcionalidad es el criterio más importante a tener en cuenta en la práctica del embargo, propiciando que el valor de los bienes a embargar resulte lo más aproximado posible a la cuantía adeudada e influyendo decisivamente en el concreto orden de embargo por el que debe optarse.

c) Ejecución subsidiaria. El artículo 98.1 de la Ley 30/1992, actual 102.1 de la Ley 39/2015, dispone que “habrá lugar a la ejecución subsidiaria cuando se trate de actos que por no ser personalísimos puedan ser realizados por sujeto distinto del obligado”, es decir, este medio de ejecución forzosa se utiliza para llevar a efecto los actos que imponen al ciudadano una actividad material y fungible, actos que por no ser personalísimos pueden ser ejecutados por sujeto distinto al obligado a ello, siendo el ejemplo más paradigmático la demolición de obras ruinosas o ilegales. Este artículo, según González Navarro²⁷⁴ plantea tres problemas: a) la elección del tercero, señalando el apartado 2 del citado precepto que “las Administraciones públicas realizarán el acto, por sí o a través de las personas que determinen, a costa del obligado”, si bien la Administración debe seleccionar al contratista conforme a la Ley de contratos del sector público; b) la determinación del importe, al no poderse fijar el precio de forma arbitraria ni unilateral, siendo necesaria la audiencia al interesado; c) cómo se hará ejecutivo dicho importe si el obligado no lo paga voluntariamente, disponiendo el apartado 3 del precepto comentado que “el importe de los gastos, daños y perjuicios se exigirá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior”, y por último, el apartado 4 del citado artículo 98 de la Ley 30/1992, actual 102.4 de la Ley 39/2015, dispone que “dicho importe podrá liquidarse de forma provisional y realizarse antes de la ejecución, a reserva de la liquidación definitiva”.

d) Multa coercitiva. Dispone el artículo 99.1 de la Ley 30/1992, actual 103.1 de la Ley 39/2015, que “cuando así lo autoricen las leyes, y en la forma y cuantía que éstas determinen, las Administraciones públicas pueden, para la ejecución de

²⁷³ Sabina de Miguel Arías. “El principio de proporcionalidad en la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias”. *Impuestos*, nº 6/2009.

²⁷⁴ *Comentarios a la Ley de Régimen jurídico ...* ya citada, página 2183.

determinados actos, imponer multas coercitivas, reiteradas por lapsos de tiempo que sean suficientes para cumplir lo ordenado, en los siguientes supuestos: a) actos personalísimos en que no proceda la compulsión directa sobre la persona del obligado; b) actos en que, procediendo la compulsión, la Administración no la estimara conveniente; c) actos cuya ejecución pueda el obligado encargar a otra persona”. El Tribunal Constitucional (STC 239/1988, de 14 de diciembre) ha dicho que la multa coercitiva “consiste en una medida de constreñimiento económico, adoptada previo el oportuno apercibimiento, reiterada en lapsos de tiempo y tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario del acto a lo dispuesto en la decisión administrativa previa”, aclarando que la multa coercitiva es independiente de las sanciones²⁷⁵ que puedan imponerse con tal carácter y compatible con ellas, pues no se inscriben en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora, sino en el de la autotutela ejecutiva de la Administración, lo que posteriormente confirmaría el apartado 2 del artículo que comentamos, al disponer que “la multa coercitiva es independiente de las sanciones que puedan imponerse con tal carácter y compatible con ellas”. La sentencia 239/1988, antes citada, ante la alegación del demandante de amparo de que no cabe predicar el doble fundamento de la legalidad sancionadora del artículo 25.1 de la Constitución, esto es, de la libertad (regla general de la licitud de lo no prohibido) y de seguridad jurídica (saber a qué atenerse), el Tribunal Constitucional razona que “no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica, sino que se constriñe a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta previamente fijada por el acto administrativo que se trata de ejecutar, y mediando la oportuna conminación o apercibimiento”. González Navarro²⁷⁶ señala los requisitos inherentes a la multa coercitiva: a) habilitación legal, siendo necesario que una ley lo autorice expresamente y sólo puede serlo en la forma y cuantía que dicha

²⁷⁵ Como afirma Carmen Alonso Higuera (*Manual del Secretario. Teoría y práctica del Derecho municipal*. Tomo I. Editorial Atelier. Barcelona 2002, página 684) tanto las sanciones como las multas coercitivas, ya sean provisionales o definitivas, si no son hechas efectivas voluntariamente por el obligado a ello, serán recaudadas por la Administración mediante el procedimiento de apremio.

²⁷⁶ *Comentarios a la Ley de Régimen jurídico ...* ya citada, página 2191.

ley determine; b) razonabilidad del empleo que de ella se haga, de manera que si bien se autoriza su reiteración, ello ha de tener lugar en lapsos de tiempo razonablemente extensos a fin de que el destinatario de la misma tenga tiempo para cumplir el contenido del acto cuya ejecución se le impone; c) determinación de la obligación cuyo incumplimiento justifica su empleo.

e) Compulsión sobre las personas. El artículo 100.1 de la Ley 30/1992, actual 104.1 de la Ley 39/2015, dispone que “los actos administrativos que impongan una obligación personalísima de no hacer o soportar podrán ser ejecutados por compulsión directa sobre las personas en los casos en que la ley expresamente lo autorice, y dentro siempre del respeto debido a su dignidad y a los derechos reconocidos en la Constitución”. Siguiendo con González Navarro, el citado autor señala que este medio coactivo se encuentra sometido a dos tipos de límites, uno de tipo objetivo, pues sólo pueden ejecutarse mediante compulsión sobre las personas los actos administrativos que impongan una obligación personalísima de no hacer o soportar, otro de tipo formal, la compulsión sobre las personas ha de estar autorizada expresamente por la ley y su utilización ha de tener lugar respetando la dignidad de la persona y los derechos reconocidos en la Constitución, que es tanto como decir que ha de ser proporcional. Este medio de ejecución forzosa está previsto especialmente en materia de seguridad ciudadana y de salud pública, pero como señala José Antonio López Pellicer²⁷⁷, la coacción directa también está prevista en el desahucio administrativo, en la ocupación de fincas expropiadas, en el desalojo de edificios en caso de ruina inminente, en la recuperación posesoria de bienes demaniales ocupados sin título, etc. Por lo que respecta a la seguridad ciudadana, el artículo 5.2.c) de la Ley orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de fuerzas y cuerpos de seguridad, dispone que son principios básicos de actuación de los miembros de las citadas fuerzas y cuerpos de seguridad, en sus relaciones con la comunidad, singularmente: “en el ejercicio de sus funciones deberán actuar con la decisión necesaria, y sin demora cuando de ello dependa evitar un daño grave, inmediato e irreparable; rigiéndose al hacerlo

²⁷⁷ AA.VV. *Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*. Editorial El Consultor, 2ª edición. Madrid 2000, página 323.

por los principios de congruencia, oportunidad y proporcionalidad en la utilización de los medios a su alcance”. El Estado incurre en responsabilidad patrimonial cuando el funcionamiento de este servicio público ocasiona un daño a los particulares, que vamos a analizar siguiendo la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, distinguiendo entre las autolesiones de los detenidos en las dependencias policiales, daños causados a personas que cometen delitos, daños causados a manifestantes y daños causados a terceros estando el funcionario franco de servicio.

- Autolesiones de los detenidos. En general, el Tribunal Supremo considera que la decidida voluntad del detenido de quitarse la vida, rompe el nexo causal o atempera la indemnización procedente, pero en la sentencia de 13 de octubre de 2008 (3ª, recurso 5030/2004), concluye que no cabe atribuir al fallecido ninguna participación en su muerte por ahorcamiento, pues la misma se produjo exclusivamente por el modo, a todas luces anormal, en que se produjo la detención.
- Daños causados a personas que cometen delitos. Incurre la Administración en responsabilidad si la actuación de la fuerza pública es desproporcionada, ya que ante una situación ilícita creada por un ciudadano, la Administración no puede emplear toda clase de medios y ocasionar lícitamente toda clase de daños, cualquiera que sea la importancia y gravedad de éstos, pues la acción de la Administración debe estar siempre regida por criterios de congruencia, oportunidad y proporcionalidad, de tal forma que sus poderes sean utilizados en la medida y dentro de los límites que correspondan con los fines en atención a los cuales les son legalmente concedidos, adquiriendo dichos criterios una exigencia más intensa cuanto más excepcionales y portadores de riesgos sean los medios otorgados como ocurre en el caso de los funcionarios de la policía a los cuales, por su preparación específica y por estar dotados de armas de fuego capaces de producir graves e irreversibles daños a la vida humana, les es exigible que su actuación venga precedida de una apreciación serena de las circunstancias que concurren en las situaciones con que se enfrentan y

empleen sus armas de fuego solamente en aquellos casos en que dichas circunstancias hagan racionalmente presumir una situación de peligro o riesgo real para ellos o terceras personas, únicamente superable mediante esa utilización (STS 18.01.1982).

- Daños ocasionados a manifestantes. El Tribunal Supremo en sentencia de 31 de enero de 2003 (3ª, recurso 9060/1998), negando la concurrencia del requisito de la antijuridicidad, ha declarado que, a propósito de los daños sufridos como consecuencia del impacto sufrido por el recurrente de un bote de humo lanzado por personal de la fuerza pública en el curso de una manifestación, “es lo cierto que, al no haberse acreditado circunstancias que lo contradigan, ha de presumirse, en función del principio de legalidad de la actuación administrativa, que dicha actuación no resulta desproporcionada, en contra de lo que se afirma por la sentencia recurrida, ni puede en consecuencia, calificarse como antijurídica al ser proporcionados, oportunos y congruentes los medios utilizados, ya que en modo alguno aparece acreditado en las actuaciones que el impacto del bote de humo fuera consecuencia de un disparo efectuado a conciencia sobre el recurrente, sino que más bien sería resultado del azar, dadas las condiciones de extrema violencia en que se estaba desarrollando la manifestación y la confusión existente en aquellos momentos, como en todos en que se actúa durante horas formando barricadas e imposibilitando durante ese período de tiempo el ejercicio de su misión por la fuerza pública que, por el contrario, está obligada a actuar con la decisión necesaria y sin demora, rigiéndose al hacerlo por los principios de congruencia, oportunidad y proporcionalidad en la utilización de los medios a su alcance, conforme exige el apartado c) del artículo 5.2 de la Ley orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de fuerzas y cuerpos de seguridad, sin que se haya acreditado, ni siquiera indiciariamente, que en el presente caso la actuación de las fuerzas del orden no se acomodará a esas exigencias legales”.
- Daños ocasionados a terceros. La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2005 (3ª, recurso 2177/2001) declara haber lugar al recurso de

casación interpuesto contra sentencia desestimatoria de la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración por las lesiones provocadas por disparos efectuados por un funcionario del Cuerpo Nacional de Policía que, franco de servicio, acude a un establecimiento donde, en el curso de una discusión con el marido de la propietaria del local, esgrime el arma reglamentaria y efectúa un disparo que alcanza a aquél, causándole lesiones. La fundamentación de la casación es del siguiente tenor: “Sin entrar en el examen de la razón de oportunidad que aconseja al Estado organizar a sus cuerpos de seguridad de manera que los miembros pertenecientes a los mismos puedan portar las armas reglamentarias aun cuando estén fuera de servicio, lo cierto es que se trata de un sistema organizativo del que resultan gravísimos riesgos que, por desgracia, no es la primera vez que originan un siniestro mortal. Ahora bien, si a pesar de ello el sistema se mantiene, ha de presumirse que se debe a que la Administración entiende que el funcionamiento global del servicio así lo exige y consecuentemente debe de asumir el hacerse cargo de la responsabilidad por los resultados lesivos o dañosos de los hechos en los que concurra como factor esencial la forma en que ha considerado necesario organizar el servicio, porque en definitiva tales resultados serán imputables a su funcionamiento. Como queda indicado, esta circunstancia fue la prevalente en las lesiones del demandante, por lo que sí existe relación de causalidad entre el actuar de la Administración y el resultado dañoso producido y por tanto el motivo ha de ser desestimado”²⁷⁸.

f) La protección del domicilio en el procedimiento administrativo. Toda restricción de un derecho fundamental debe ser practicada de manera proporcional bajo el control de los Tribunales de justicia. El artículo 18.2 de la Constitución dispone: “El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro

²⁷⁸ También declara el Tribunal Supremo (STS 3ª, 30.11.2005, recurso 7059/2001) la responsabilidad patrimonial de la Administración por las lesiones causadas por un menor a otro menor con el arma reglamentaria del padre, a la sazón policía nacional.

podrá hacerse en él sin consentimiento del titular²⁷⁹ o resolución judicial, salvo en los casos de flagrante delito”. El domicilio, desde la perspectiva constitucional, es el espacio en el cual el sujeto vive sin estar sujeto a los condicionantes sociales y en el que ejerce su libertad más íntima. Ninguna duda cabe de que la Constitución brinda a las personas físicas una protección plena de este derecho, ampliada por la doctrina del Tribunal Constitucional que considera domicilio constitucionalmente protegido las habitaciones de los hoteles, pensiones y casas de huéspedes, mientras dure la estancia en las mismas, las autocaravanas y rulotes o cualquier automóvil que de hecho cumpla esa función, las edificaciones ruinosas o semiderruidas que sirvan de alojamiento a una familia o de cobijo a personas sin residencia fija, la rebotica de una farmacia, las tiendas de campaña, las chabolas, etc.²⁸⁰; pero, además, el Tribunal Constitucional ha declarado que también las personas jurídicas gozan, con ciertos matices, de la inviolabilidad de su domicilio o sede social, estando garantizada la inviolabilidad de las zonas que no tienen acceso al público. El artículo 96.2 de la Ley 30/1992, actual 100.3 de la Ley 39/2015, dispone que “si fuese necesario entrar en el domicilio del afectado, las Administraciones públicas deberán obtener el consentimiento del mismo o, en su defecto, la oportuna autorización judicial”. De la lectura de la sentencia 160/1991 del Tribunal Constitucional, de 18 de julio, se infiere que no siempre es necesaria la autorización judicial de entrada en domicilio para ejecutar una sentencia, así al menos lo entiende Lafuente Benaches²⁸¹ que distingue entre sentencias que declaran la legalidad de un acto administrativo cuya ejecución lleva implícita la entrada en domicilio, en

²⁷⁹ El Tribunal Supremo (por todas, 2ª, 04.03.1999, recurso 1309/1998) concibe el consentimiento habilitante de la entrada y registro como un estado de ánimo concreto en virtud del cual la persona interesada, ante la situación también concreta que las circunstancias le presentan, accede al registro porque soporta, permite, tolera y otorga, inequívocamente, que ese acto tenga lugar; se trata, en suma, de una aprobación, una aquiescencia, un asentimiento, una licencia o una venía que soslaya otra exigencia procedimental.

²⁸⁰ No constituyen domicilio la casa abandonada, los garajes, el hostel donde se alquilan las habitaciones por horas, la taquilla del dormitorio de un cuartel, un trastero, un zulo, un bar, una oficina, un local comercial, los ascensores y elementos comunes, la celda de un preso, los solares, etc.

²⁸¹ Mercedes Lafuente Benavides. “Reflexiones sobre la inviolabilidad del domicilio (A propósito de la STC 160/1991, de 18 de julio)”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 73/1992.

cuyo caso resulta innecesario por redundante una nueva resolución judicial que autorice dicha entrada, de aquellas otras que se limitan a declarar que un acto es ajustado a derecho, en cuyo supuesto la Administración deberá solicitar del Juez y motivar que es adecuada, necesaria y proporcionada la entrada en el domicilio privado del administrado. La restricción de este derecho fundamental corresponde al juez de lo contencioso, al disponer el artículo 91.2 de la Ley orgánica 6/1985 que “corresponde a los Juzgados de lo contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración”, aunque no queda resuelta la cuestión del registro²⁸², en la medida que afecte al derecho a la intimidad de las personas físicas allí presentes –correos electrónicos, correspondencia con abogados, etc.–, si bien este derecho fundamental, garantizado en el artículo 18.1 de la Constitución y desarrollado por Ley orgánica 1/1982, al ser exclusivo de las personas físicas, no podrá ser objeto de vulneración en sede de las jurídicas que, como veíamos, sólo tienen derecho al domicilio constitucionalmente protegido y al honor.

g) La expropiación forzosa²⁸³. El artículo 33.3 de la Constitución dispone que “nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de

²⁸² La sentencia 50/1995 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo, estima el amparo contra una sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra en el que el demandante alegaba la vulneración de la inviolabilidad del domicilio, del secreto de las comunicaciones, de un proceso justo con todas las garantías y de la presunción de inocencia, pero el Tribunal Constitucional se quedó en la inviolabilidad del domicilio y en el derecho a un proceso con todas las garantías, no pronunciándose sobre el resto de los motivos, fundando el fallo estimatorio en que la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia de derechos al interesado, por lo que, en el contexto de esa normativa, los funcionarios actuantes no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario fuera suficiente, pues su reglamento de actuación les obligaba a despejar toda duda mediante la instrucción de derechos al interesado, advirtiéndole de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora.

²⁸³ Las fases del procedimiento ordinario son, primero, la declaración de necesidad de ocupación de los bienes o derechos objeto de la expropiación, segundo, la determinación del justo precio, y tercero, el pago y toma de posesión de la cosa expropiada, ya que la declaración de utilidad pública o interés social, más que una fase del procedimiento, es un requisito previo para la iniciación del mismo.

conformidad con lo dispuesto por las leyes” y el artículo 1 de la Ley de expropiación forzosa de 16 de diciembre de 1954 que la misma tiene por causa la utilidad pública o el interés social y comprende cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera que fueran las personas o entidades a que pertenezcan, acordada imperativamente, ya implique venta, permuta, censo, arrendamiento, ocupación temporal o mera cesación de su ejercicio. Aunque la propiedad privada no es un derecho fundamental, la expropiación es lícita si no hay otra solución razonable más moderada desde una perspectiva jurídica y económica, siendo relevante al respecto la sentencia 48/2005 del Tribunal Constitucional²⁸⁴, de 3 de marzo, que estima parcialmente la cuestión de inconstitucionalidad y declara nulos los artículos de la Ley canaria 2/1992, de 26 de junio, sobre declaración de utilidad pública de expropiación forzosa de determinados edificios anexos al Parlamento de Canarias, en la medida en que determina la concreta necesidad de ocupación de los citados inmuebles, ya que “además de no venir justificada por circunstancias excepcionales, la ley recurrida ofrece una estructura y contenido que no permiten que la defensa de los derechos e intereses de los particulares expropiados pueda satisfacerse en esta sede sin perjuicio de su contenido material ni menoscabo de la naturaleza propia de nuestra jurisdicción”.

B. El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo sancionador

Las notas características, según Garberí Llobregat²⁸⁵, del principio de proporcionalidad son la imprescindibilidad del acto sancionador, la necesidad de establecer criterios cuyo tratamiento permita conocer el grado de perjudicialidad de cada medida de las de posible adopción y la importancia del objetivo que la justifica. La primera manifestación de este principio –límite máximo– la

²⁸⁴ Los propietarios del edificio anexo al Parlamento de Canarias no llegaron a un acuerdo económico con la Administración de esa Comunidad Autónoma y se procedió a su expropiación.

²⁸⁵ José Garberí Llobregat. *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (doctrina del Tribunal Constitucional y reforma administrativa)*. Editorial Trivium. Madrid 1989, página 93.

encontramos en el artículo 25.3 de la Constitución que prohíbe, como sabemos, a la Administración civil²⁸⁶ imponer sanciones que, directamente o indirectamente, impliquen privación de libertad, a partir de ahí parece que en lo económico no hay límite máximo, por tanto, cuando el régimen sancionador de un determinado sector, desde el punto de vista constitucional, está correctamente diseñado, lo que toca es cuestionarse la proporcionalidad de las sanciones incluidas en el mismo, pues este principio lo hemos planteado como un *posterius*, si bien, mal se puede hablar de proporcionalidad cuando las sanciones tienen un componente eminentemente recaudatorio y la potestad sancionadora de la Administración se ha expandido tanto, que incluso ha llegado a penetrar en el proceso penal –lo que podríamos llamar la segunda huida²⁸⁷ del Derecho administrativo, la primera fue hacia el derecho privado–, puesto al servicio de la Administración para garantizar el ordenamiento jurídico administrativo.

Las sanciones no pecuniarias también deben ser proporcionadas, por ejemplo, el Tribunal Supremo (3ª, 04.12.2012, recurso 3557/2010), en el enjuiciamiento de la sanción disciplinaria impuesta a un Registrador de la Propiedad, declara: “Por otro lado, es necesario recordar que el principio de proporcionalidad desempeña en el ámbito del Derecho administrativo sancionador un papel capital; y ello, no sólo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas en nuestro ordenamiento, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de sanciones muy diversas, que se mueven en

²⁸⁶ Esta restricción es sólo aplicable a la Administración civil, luego, la Administración militar sí puede imponer penas restrictivas de libertad.

²⁸⁷ Esta huida hacia el Derecho penal tiene un camino de retorno, pues determinadas faltas se han despenalizado, siendo buena prueba de ello la exposición de motivos de la Ley orgánica 1/2015 que, tras reconocer que en nuestro derecho no existe una diferencia cualitativa entre delito y falta, dice: “Algunos comportamientos tipificados hasta ahora como falta desaparecen del Código penal y se reconducen hacia la vía administrativa o la vía civil, dejando de sancionarse en el ámbito penal. Sólo se mantienen aquellas infracciones merecedoras de suficiente reproche punitivo como para poder incluirlas en el catálogo de delitos, configurándose en su mayoría como delitos leves castigados con penas de multa. La pretensión es clara: reservar al ámbito penal el tratamiento de las conductas más graves de la sociedad, que por ello deben merecer un tratamiento acorde a su consideración”.

márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar, en la práctica, de cuantía y período extraordinariamente diversos.

El principio de proporcionalidad impone que, al no ser la actividad sancionadora de la Administración una actividad discrecional, sino una actividad típicamente jurídica o de aplicación de las normas (así lo reconoce nuestro Tribunal Supremo en sentencias de 23 de diciembre de 1981, 3 de febrero de 1984 y 19 de abril de 1985), los factores que han de presidir su aplicación estén en función de lo que disponga el ordenamiento jurídico en cada sector en particular y, muy especialmente, en las circunstancias concurrentes. Es en este ámbito, en el que juega precisamente un papel extraordinariamente clarificador la motivación del concreto acto administrativo sancionador y en la medida en que la misma habrá de definir, no sólo las circunstancias modificativas de la responsabilidad apreciadas y probadas, sino, además, la específica razón que entiende la Administración concurre para, en los márgenes otorgados por la ley, imponer una concreta sanción. En el presente caso, la sentencia objeto del presente recurso, a la vista de las circunstancias concurrentes, procede a rebajar la sanción de suspensión de funciones a seis meses, sin que el ahora recurrente proceda a fundamentar la desproporcionalidad de la sanción impuesta, más allá de la mera alegación de que, en el fondo, se trata de una divergencia de criterios, alegación esta que no puede tener acogida por lo razonado anteriormente, por lo que, teniendo en cuenta que dicha sanción puede llegar hasta los cinco años de suspensión, no se puede considerar desproporcionada la sanción impuesta”. Sea o no incoherente el legislador, sea que la proporcionalidad nunca se puede objetivar, ya que la ponderación entre medios y fines no es fácilmente objetivable, lo cierto y verdad es que el principio está regulado en el artículo 131 de la Ley 30/1992, cuyo apartado 3, actual 29.3 de la Ley 39/2015, dispone que “en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada”, por ello, este principio, como sabemos, afecta tanto a la tipificación de las infracciones –sólo son consideradas infracciones las conductas

más graves que no puedan ser reprimidas por otros medios— como a la cuantificación de las sanciones, lo que conlleva la necesidad de adecuación y correspondencia entre el desvalor de la acción y la cuantía de la sanción.

Así, pues, el principio de proporcionalidad afecta al redactor de la norma y a sus posibles aplicadores, por lo que despliega sus efectos tanto en la vertiente legislativa como en la administrativa y judicial, en la primera, supone la necesidad de que el legislador y los órganos con potestad reglamentaria adecuen las sanciones a la gravedad de las infracciones, ya que “el establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas”²⁸⁸ (LRJPAC Art. 131.2, actual 29.2 de la Ley 39/2015), pues la seguridad jurídica requiere que la proporcionalidad de las medidas restrictivas de derechos individuales adoptadas por los poderes públicos deban descansar en una efectiva imposición en normas legales, y, en lo atinente al aplicador de la norma, se dirige a la Administración pública y a los Tribunales de justicia que deben imponer la sanción en función de la gravedad de la conducta, dentro de los límites máximo y mínimo fijados por la ley²⁸⁹, por ello decíamos, que sin motivación no hay sanción, incluso cuando se imponga la mínima legalmente establecida, al no haber sido posible aplicar el principio de proporcionalidad. A los efectos que nos importan vamos a analizar el régimen sancionador en materia de defensa de la competencia y de seguridad ciudadana.

a) Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia. El bien jurídico que protege es la libertad de empresa (CE Art. 38), sancionándose las conductas colusorias (LDC Art. 1), el abuso de posición dominante (LDC Art. 2) y el

²⁸⁸ Su justificación está en que nadie debe mejorar su condición por su propio delito, falta o infracción (*Nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest*).

²⁸⁹ La Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1996 señala: “La discrecionalidad que se otorga a la Administración en la imposición de sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, debe ser desarrollada ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes, al objeto de alcanzar la necesaria y debida proporción entre los hechos imputados y la responsabilidad exigida, dado que toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según un criterio de proporcionalidad que constituye un principio normativo que se impone como un precepto más a la Administración y que reduce el ámbito de sus potestades sancionadoras”.

falseamiento de la libre competencia por actos desleales (LDC Art. 3), aunque sólo desde el punto de vista administrativo²⁹⁰, siendo competentes, a grandes rasgos²⁹¹, para incoar los respectivos expedientes sancionadores, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1/2002, de 21 de febrero, de coordinación de las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas en materia de defensa de la competencia, tanto los respectivos órganos de las Comunidades Autónomas, como la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (antes denominada Comisión Nacional de la Competencia) y la Comisión Europea, si bien, los órganos autonómicos sólo son competentes para tramitar y resolver expedientes sancionadores relacionados con conductas restrictivas, pero nunca en el ámbito del control de concentraciones, excepto si la concentración incide de forma significativa en el territorio de una Comunidad Autónoma, y, por lo que respecta a la distribución de competencias entre el Estado y la Unión Europea, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia es competente cuando las conductas colusorias, de abuso de posición dominante o de falseamiento de la competencia por actos desleales alteren o puedan alterar la libre competencia en un ámbito supraautonómico o en el conjunto del mercado nacional, correspondiendo a la Comisión Europea los asuntos relativos a acuerdos o prácticas que afecten a más de tres Estados miembros, así como aquéllos que estén estrechamente ligados a otras disposiciones comunitarias cuya aplicación esté reservada a su competencia exclusiva o la participación de la Comisión redunde en una mayor eficacia.

En lo atinente a la proporcionalidad del régimen sancionador de la Ley 15/2007 hay que constatar que los agentes económicos, empresas, asociaciones, uniones o agrupaciones de aquellas que, deliberadamente o por negligencia, incurran en una infracción simple, serán sancionados con multa de hasta el 1 por

²⁹⁰ La escasa aplicación práctica que ha tenido el artículo 262 del Código penal, antes y después de la Ley 15/2007, nos permite afirmar que las infracciones en materia de defensa de la competencia sólo se sancionan administrativamente.

²⁹¹ AA.VV. *Guía práctica de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia y el Real Decreto 261/2008, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de defensa de la competencia*. Coordinador: Antonio Guerra Fernández. Editorial Uría Menéndez. Consulta en internet www.uria.com.

ciento del volumen de negocios total²⁹² de la empresa infractora en el ejercicio inmediatamente anterior al de la imposición de la multa, porcentaje que se eleva hasta el 5 por ciento en el supuesto de infracciones graves y hasta el 10 por ciento, si la infracción es muy grave²⁹³, determinándose el importe de la multa²⁹⁴ en función de los siguientes criterios: a) la dimensión y características del mercado afectado por la infracción; b) la cuota de mercado de la empresa o empresas responsables; c) el alcance de la infracción; d) la duración de la infracción; e) el efecto de la infracción sobre los derechos y legítimos intereses de los consumidores y usuarios o sobre otros operadores económicos; f) los beneficios ilícitos obtenidos como consecuencia de la infracción; g) las circunstancias agravantes y atenuantes que concurran en relación con cada una de las empresas responsables.

A la vista de este régimen sancionador, podemos concluir que las sanciones en materia de defensa de la competencia son proporcionales, ya que no están diseñadas para recaudar –los posibles infractores son escasos– al no poderse generalizar las sanciones, ni se instrumentaliza el proceso penal al servicio de la

²⁹² El Tribunal Supremo (3ª, 29.01.2015, recurso 2872/2013) considera que el “volumen de negocios” es el global o total, no el parcial correspondiente a una rama de actividad, pues se trata de un factor expresivo de la capacidad económica del sujeto infractor y, en esa misma medida, apto para deducir de él la intensidad de la respuesta sancionadora en que consiste la sanción pecuniaria, ya que el legislador tiene una amplia capacidad de configuración normativa para elegir aquel factor como módulo de referencia en el cálculo de las multas, al igual que podría haber optado por otros (por ejemplo, el beneficio obtenido a consecuencia de la infracción); ahora bien, que ello sea así no implica, sin embargo, que la cifra de negocios referida a ámbitos de actividad distintos de aquel en que se ha producido la conducta anticompetitiva resulte irrelevante a los efectos del respeto al principio de proporcionalidad, de necesaria aplicación en el derecho sancionador, lo es, y de modo destacado, pero en el momento ulterior de individualización de la multa, no para el cálculo del importe máximo al que, en abstracto y en la peor (para el sancionado) de las hipótesis posibles, podría llegarse.

²⁹³ Cuando el infractor sea una persona jurídica, se “podrá” imponer una multa de hasta 60.000 euros a cada uno de sus representantes legales o a las personas que integran los órganos directivos que hayan intervenido en el acuerdo o decisión, si bien quedan excluidas de la sanción aquellas personas que, formando parte de los órganos colegiados de administración, no hubieran asistido a las reuniones o hubieran votado en contra o salvado su voto.

²⁹⁴ La sanción se “liquida” según lo dispuesto en la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de junio de 2013 (3ª, recurso 29/2012, confirmada en casación por STS de 29.01.2015, citada en nota al pie), esto es, la base de la sanción estará entre el 0 y el 10 por ciento de las ventas, debiendo graduarse la multa dentro de esta escala, según las agravantes y atenuantes concurrentes, valorando su duración y gravedad²⁹⁴, por lo que, en determinados casos, puede superar ese 10 por ciento.

Administración, además, la clasificación de las infracciones es correcta, las sanciones tienen un límite máximo y mínimo, estableciendo los criterios para fijarlas, se regulan las eximentes, las agravantes y las atenuantes y se posibilita la reducción de la sanción; cuestión distinta es si la sanción en sí misma es excesiva, ya que oscila entre el 1 y el 10 por ciento del volumen de negocios. Aunque, en todo caso, corresponde a la ley establecer las modalidades de sanciones y los límites cuantitativos, fijos o porcentuales, que el legislador considere oportuno para cumplir la finalidad disuasoria de las sanciones en este área del ordenamiento jurídico, la respuesta negativa está justificada por el bien jurídico protegido²⁹⁵ y por el respeto al cumplimiento de los Tratados de la Unión Europea, pues el club al que pertenecemos –las sanciones que impone la Comisión Europea son similares a las vistas anteriormente– se inspira en la libertad de movimientos de personas, de capitales y de mercancías, siendo uno de sus elementos básicos la libre competencia, habiendo declarado el Tribunal Supremo (por todas, SSTS 3ª, 06.03.2003, recurso 9710/1997; 23.03.2005, recurso 4777/2002) que entre los criterios rectores para valorar la adecuación de las sanciones a la gravedad de los hechos se encuentra el de que la comisión de las infracciones anticoncurrenciales no debe resultar para el infractor más beneficiosa que el cumplimiento de las normas infringidas, por lo que las sanciones administrativas han de fijarse en un nivel suficientemente disuasorio para que, al tomar sus propias decisiones, las empresas no aspiren a obtener unos beneficios económicos derivados de las infracciones que resulten ser superiores a los costes inherentes a la represión de aquéllas.

La Ley 15/2007 modificó el artículo 8.6 de la Ley 29/1998 que, por lo que ahora importa, quedo redactado así: “Además, los Juzgados de lo contencioso-administrativo conocerán de las autorizaciones para la entrada e inspección de domicilios, locales, terrenos y medios de transporte que haya sido acordada por

²⁹⁵ Indirectamente, también el orden jurisdiccional civil protege el bien jurídico, pues es principio general del derecho de la competencia que cualquier persona tiene derecho a solicitar la reparación del perjuicio que le haya irrogado un contrato o un comportamiento que pueda restringir o falsear el juego de la competencia (sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, Pleno, 20.09.2001, caso *Courage*, asunto C-453/99, y de la Sala Tercera, 13.07. 2006, caso *Manfredi*, asuntos acumulados C-295/04 a C-298/04).

la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, cuando, requiriendo dicho acceso e inspección el consentimiento de su titular, éste se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición”. Dicho auto, ya sabemos, debe ser motivado y proporcionado –medida útil, necesaria y proporcionada–, debiendo valorar el Juez la existencia de los indicios que la Administración le presente para justificar la entrada e inspección domiciliaria, apreciando la oportunidad, el número, la dirección y el alcance de las actuaciones de investigación, al objeto de determinar si son proporcionadas.

La sentencia del Tribunal Supremo (3ª, 10.12.2014, recuso 4201/2011) estima el recurso interpuesto por UNESA y considera que se ha vulnerado su derecho a la inviolabilidad del domicilio porque la fundamentación del referido auto ninguna concreción añade acerca del objeto y la finalidad de la inspección que allí se autoriza²⁹⁶, pues únicamente alude a “posibles prácticas anticompetitivas en el seno de UNESA”, lo que contradice un principio general del Derecho de la Unión relativo a la protección contra las intervenciones de los poderes públicos en la esfera de actividad privada de cualquier persona, sea física o jurídica, que fueran arbitrarias o desproporcionadas, así como la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que exige especificar “qué es lo que se busca y los datos acerca de los que se debe practicar la inspección”, pues indicar el objeto y finalidad de una inspección constituye ante todo una garantía fundamental del derecho de defensa de las empresas afectadas²⁹⁷. Una cuestión que queda sin resolver es –una vez dentro del domicilio– la vulneración del derecho al secreto

²⁹⁶ Los datos estaban contenidos en la resolución del Consejo de la Comisión Nacional de la Competencia, pero no en la orden de investigación.

²⁹⁷ El voto de los dos Magistrados disidentes, por el contrario, considera que la sentencia anulada está correctamente motivada, pues no prescinde en el análisis y valoración de la juridicidad de la mencionada orden de investigación, ya que la misma se remite expresamente a la resolución de la Comisión Nacional de la Competencia, que, tras una pormenorizada concreción de los hechos que debían investigarse y razonada exposición de los fundamentos de derecho que justificaban tal decisión, acordó comprobar “la posible existencia de prácticas anticompetitivas en el seno de UNESA que supondrían una violación del artículo 1 de la Ley de defensa de la competencia y del artículo 81 del Tratado de la Comunidad Europea, en relación con el diseño y la coordinación de estrategias y comportamientos anticompetitivos de las empresas asociadas a UNESA en los distintos mercados del sector eléctrico en España”, en referencia clara a los obstáculos impuestos al cambio de suministrador en el mercado de la comercialización de energía eléctrica a pequeños clientes.

de las comunicaciones y a la intimidad de las personas físicas allí presentes, si bien el voto particular de la sentencia que comentamos señala: “El hecho de que pese a la adopción de todas estas medidas de salvaguardia aún aparecieran documentos privados, no puede constituirse, en las circunstancias descritas, como una infracción del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio ni del derecho de defensa. La Administración adoptó todas y cada una de las cautelas para que esto no tuviera lugar, con la presencia y la intervención del interesado, lo que impide considerar desproporcionada y abusiva la actuación litigiosa, que a juicio de esta Sala no puede constituir un registro irregular, y por tanto, no puede causar indefensión material en la forma definida por el Tribunal Constitucional”.

b) Ley orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de seguridad ciudadana. Esta ley hay que conectarla con la reforma del Código penal operada por ley orgánica 1/2015, pues como dice su exposición de motivos, la supresión de las faltas conlleva “incorporar al ámbito administrativo algunas conductas que, de lo contrario, quedarían impunes, como son ciertas alteraciones del orden público, las faltas de respeto a la autoridad, el deslucimiento de determinados bienes en la vía pública o dejar sueltos animales peligrosos”, lo que antes hemos denominado, al referirnos a la huida hacia el Derecho penal, como el camino de retorno.

A los efectos del principio de proporcionalidad, nos interesa analizar la elevada cuantía de las multas –cuestión que el Tribunal Constitucional resolverá pasado un buen tiempo–, ya que las infracciones leves se sancionan con multa de 100 a 600 euros, las graves con multa de 601 a 30.000 euros y las muy graves con multa de 30.001 a 600.000 euros, estudio que nos facilita la propia norma que se jacta de ser proporcionada, primero, en la propia exposición de motivos aclara que cualquier incidencia o limitación en el ejercicio de las libertades ciudadanas por razones de seguridad debe ampararse en el principio de legalidad y en el de proporcionalidad en la triple dimensión que ya conocemos –medida idónea, necesaria y proporcional–, añadiendo que se habilita a las autoridades competentes para acordar distintas actuaciones dirigidas al mantenimiento y, en

su caso, al restablecimiento de la tranquilidad ciudadana en supuestos de inseguridad pública, regulando con precisión los presupuestos, los fines y los requisitos para realizar estas diligencias, de acuerdo con los principios, entre otros, de proporcionalidad, injerencia mínima y no discriminación, segundo, entre los principios rectores de la acción de los poderes públicos en relación con la seguridad ciudadana, no falta el de proporcionalidad, tercero, recalca que en la identificación de personas y en los registros corporales externos se observarán, entre otros, el principio de proporcionalidad, por último y más importante, el artículo 33 de la Ley orgánica 4/2015 regula, con una técnica legislativa digna de encomio, la graduación de las sanciones²⁹⁸, ya que las pecuniarias graves y muy graves se dividen en tres tramos de igual extensión, que dan lugar a los grados mínimo, medio y máximo:

- La multa se impone en grado mínimo por el mero hecho de la comisión de una infracción grave o muy grave.
- La multa se impone en grado medio cuando se acredite la concurrencia, al menos, de una de las siguientes circunstancias: a) la reincidencia, por la comisión en el término de dos años de más de una infracción de la misma naturaleza, cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa; b) la realización de los hechos interviniendo violencia, amenaza o intimidación; c) la ejecución de los hechos usando cualquier tipo de prenda u objeto que cubra el rostro, impidiendo o dificultando la identificación; d) la utilización, en la comisión de la infracción, de menores de edad, personas con discapacidad necesitadas de especial protección o en situación de vulnerabilidad.
- Las infracciones sólo se sancionarán con multa en grado máximo cuando los hechos revistan especial gravedad y así se justifique teniendo en cuenta el número y la entidad de las circunstancias concurrentes.

²⁹⁸ En referencia a este artículo, la exposición de motivos de la Ley orgánica considera que acoge “una exigencia del principio de proporcionalidad presente en la jurisprudencia contencioso-administrativa, pero que tiene escaso reflejo en los regímenes sancionadores que incorporan numerosas normas de nuestro ordenamiento jurídico administrativo”.

- En cada grado, para la individualización de la multa se tendrán en cuenta los siguientes criterios: a) la entidad del riesgo producido para la seguridad ciudadana o la salud pública; b) la cuantía del perjuicio causado; c) la trascendencia del perjuicio para la prevención, mantenimiento o restablecimiento de la seguridad ciudadana; d) la alteración ocasionada en el funcionamiento de los servicios públicos o en el abastecimiento a la población de bienes y servicios; e) el grado de culpabilidad; f) el beneficio económico obtenido como consecuencia de la comisión de la infracción; g) la capacidad económica del infractor²⁹⁹.

En principio, no parece que sean muy graves las conductas que se tipifican como infracciones, por lo que esa calificación vulneraría el principio de proporcionalidad, además, es significativo el elevado número de tipos que se incluyen en las infracciones graves, en total veintitrés, que sumado a los diecisiete que incluyen las infracciones leves, nos remonta a tiempos pasados del Estado policía, pero dicho esto, hay que reconocer que el diseño de las sanciones es correcto y respetuoso con el principio de proporcionalidad –no hay en todo el Derecho administrativo sancionador un tipo de sanciones que se dividan en grados–, estableciéndose las circunstancias para imponer la multa en su grado medio y máximo, este último con excesiva vaguedad, y los criterios para individualizarla, por lo que la elevada cuantía de las multas atentaría contra los propios derechos fundamentales que la norma pretende proteger, los de reunión, manifestación y libertad deambulatoria, entre otros, pero en lo atinente a la graduación de la sanción se respeta el principio de proporcionalidad.

Sólo parcialmente es posible controlar la legalidad de la actuación de la Administración a través del principio de proporcionalidad, desde luego, si nos referimos al establecimiento de las infracciones, la respuesta es negativa, pues sólo en sede judicial se podrá plantear, en su caso, una cuestión de

²⁹⁹ Están exentos de responsabilidad los menores de catorce años (LSC Art. 30.2), pero cuando sea declarado autor de los hechos cometidos un menor de dieciocho años no emancipado o una persona con la capacidad modificada judicialmente, responderán, solidariamente con él, de los daños y perjuicios ocasionados sus padres, tutores, curadores, acogedores o guardadores legales o de hecho, según proceda (LSC Art. 42.3).

inconstitucionalidad, pero en lo atinente a la graduación de la sanción, se puede controlar el ejercicio de dicha actuación administrativa en vía de recursos, ya sean administrativos o jurisdiccionales, ya que la discrecionalidad –léase libre albedrío– de la que goza la Administración para individualizar la multa debe aplicarse de forma racional, pues en palabras de López González³⁰⁰, el estatuto constitucional específico de las Administraciones públicas hace del principio de proporcionalidad un verdadero parámetro de legalidad de la Administración en el ámbito del Derecho administrativo.

Una finalidad meramente preventiva sólo puede justificar una restricción de un derecho fundamental si es proporcionada, no así cuando la injerencia anula la libertad personal, por ejemplo, el Tribunal Constitucional (STC 199/1987, de 16 de diciembre) anuló el artículo 21.1 de la Ley orgánica 9/1984, relativo a la actuación de las bandas armadas y elementos terroristas, por cuanto el mismo obligaba al órgano judicial a ordenar el cierre provisional del medio de difusión en caso de que se admitiese la querella interpuesta por el Ministerio Fiscal, pues dicha restricción resultaba evidentemente desproporcionada al mero hecho de la admisión de la querella, toda vez que el precepto no permite una adecuada ponderación de los bienes constitucionales en juego, mantenimiento de la seguridad jurídica y libertad de expresión e información, ya que una finalidad meramente preventiva o de aseguramiento no puede justificar constitucionalmente una restricción tan radical de estas libertades, las cuales, además, tienen efectos que trascienden al presunto imputado y afectan a personas sin conexión alguna con el hecho presuntamente delictivo, existiendo medios adecuados en el ordenamiento para asegurar medidas cautelares que no supongan esa limitación de las libertades de expresión e información.

³⁰⁰ José Ignacio López González. “El principio de proporcionalidad en Derecho administrativo”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

V. El principio de proporcionalidad en la Unión Europea

Los europeos hemos visto protegidos los derechos y libertades reconocidos en el Convenio europeo de 1950, no sólo en nuestro ámbito interno, sino en el seno de la Unión Europea, ya que el apartado 2 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada, DOUE 26.10.2012) dispone que “la Unión se adherirá al Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales”, y, el apartado 3 del mismo artículo que “los derechos fundamentales que garantiza el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales”.

Las competencias comunitarias se rigen por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, tal y como dispone el artículo 5.2 de la versión consolidada de los Tratados, del siguiente tenor: “La delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución³⁰¹. El ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”. Respecto del primer principio, el apartado 3 del citado precepto señala: “En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la

³⁰¹ El apartado 2 de este artículo dispone: “En virtud del principio de atribución, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan. Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros”. Eduardo Linde Paniagua (“El sistema de competencias de la Unión Europea de acuerdo con el Tratado de Lisboa”. *Revista de Derecho de la Unión Europea*, nº 21/2011, página 59) señala que la Unión no tiene competencias inéditas para los Estados miembros, sino que la atribución de competencias exige la previa existencia de las mismas en el marco competencial de los Estados, que mediante un tratado internacional transfieren a la Unión en dos formas básicas: sustrayendo por completo la competencia a los Estados miembros (competencia exclusiva); o imponiendo limitaciones de diferente índole al ejercicio de la competencia de los Estados miembros (las demás clases de competencia).

acción pretendida, a escala de la Unión”. En lo atinente a la proporcionalidad, el apartado 4 del precepto comentado dispone: “En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”. Así, pues, mientras el de subsidiariedad sólo se aplica en los ámbitos en que la Unión Europea no tiene competencia exclusiva, el de proporcionalidad se aplica a todo tipo de competencias, por lo que, en este sentido, también podemos decir que el principio de proporcionalidad es un *posterius*, pues se aplica después del control previo de subsidiariedad, si bien, señala Barnes Vázquez³⁰² que el de proporcionalidad rige en dos planos diferenciados, en el ejercicio de competencias comunitarias –según lo dispuesto en los Tratados– y en el ejercicio de los derechos comunitarios, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Los principios de subsidiariedad y proporcionalidad se consolidaron en el Tratado de Amsterdam³⁰³ (1997) al que se anexó el Protocolo nº 2 sobre la aplicación de los citados principios, posteriormente completado con el Protocolo nº 1 sobre el cometido de los Parlamentos nacionales en la Unión Europea, cuyo artículo 3 dispone: “Los Parlamentos nacionales podrán dirigir a los Presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión un dictamen motivado sobre la conformidad de un proyecto de acto legislativo con el principio de subsidiariedad, con arreglo al procedimiento establecido por el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”.

El artículo 296 del Tratado relativo a los actos jurídicos de la Unión –reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes– dispone que “cuando los Tratados no establezcan el tipo de acto que deba adoptarse, las instituciones decidirán en cada caso conforme a los procedimientos aplicables y al principio de proporcionalidad”, si bien, dicho principio no podrá ser objeto de estudio por lo que respecta al régimen sancionador tributario, ya que ni en el

³⁰² “Introducción al principio de proporcionalidad ... ya citada.

³⁰³ El Tratado de Maastrich (1992) es el primer tratado que incorpora el principio de proporcionalidad a su articulado.

ejercicio de competencias exclusivas, ni en el de compartidas, los órganos legislativos de la Unión se decantan por un determinado régimen sancionador³⁰⁴, relegando dicho cometido a los Estados miembros, por ejemplo:

- La unión aduanera es una competencia exclusiva de la Unión, pero el artículo 42.1 del Reglamento (UE) n° 952/2013, de 9 de octubre, del Parlamento europeo y del Consejo, por el que se establece el Código aduanero de la Unión, dispone: “Cada Estado miembro establecerá sanciones en caso de incumplimiento de la legislación aduanera. Dichas sanciones serán efectivas, proporcionadas y disuasorias”.
- El mercado interior es una competencia compartida con los Estados miembros, señalando el artículo 63 ter de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: “Cuando no se haya presentado declaración del IVA o se presente de manera extemporánea, incompleta o incorrecta, o si el pago del IVA se efectúa de manera extemporánea, el Estado miembro de consumo calculará y evaluará el importe de los intereses, sanciones y demás cargos. El sujeto pasivo pagará dichos intereses, sanciones y demás cargos directamente al Estado miembro de consumo”.

Ahora bien, lo que si podrá hacer el Tribunal es enjuiciar si las sanciones impuestas por los Estados miembros, ya se trate de competencias exclusivas o compartidas, cumplen los requisitos de eficacia, proporcionalidad y persuasión, en especial, el de proporcionalidad, tal y como señalan, entre otras, las sentencias de 9 (asunto C-183/14) y 16 de julio de 2015 (asunto C-255/14).

³⁰⁴ Tampoco en materia de blanqueo de capitales asume la Unión Europea competencias sancionadoras, disponiendo el artículo 39.2 de la Directiva 2005/60/CE, de 26 de octubre, del Parlamento Europeo y del Consejo: “Sin perjuicio de su derecho a imponer sanciones penales, los Estados miembros se asegurarán, de conformidad con su derecho nacional, de que pueden adoptarse las medidas administrativas apropiadas o imponerse sanciones administrativas a las entidades de crédito o financieras que incumplan las disposiciones adoptadas para dar cumplimiento a la presente Directiva. Los Estados miembros se asegurarán de que dichas medidas o sanciones sean efectivas, proporcionadas y disuasorias”.

A. Doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Ni el Convenio europeo ni los Protocolos mencionan explícitamente el principio de proporcionalidad, si bien el Tribunal Europeo de Derechos Humanos lo aplica con frecuencia, ya que todos los derechos reconocidos en el mismo contienen una cláusula que limita las injerencias de los derechos individuales a una doble condición, de una parte, que estén previstas legalmente, de otro lado, que sean necesarias en una sociedad democrática para la consecución de los fines perseguidos, por ejemplo, el apartado 1 del artículo 8, tras reconocer que “toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia”, salvaguarda dicho derecho, añadiendo en el apartado 2 del citado artículo que “no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás”, lo que ha llevado a Fassbender³⁰⁵ a afirmar que la aplicación del principio de proporcionalidad, entendida como “una limitación de los límites”, conduce a un control que limita o modera esa posibilidad de intervención reconocida a los Estados. El citado autor menciona el caso *Handyside* (STEDH 07.12.1976, *Handyside* contra Reino Unido) en el que el Tribunal de Estrasburgo llegó a la conclusión de que el término *necessity*, puesto en relación con la expresión *necessary in a democratic society*, implica la existencia de una urgente necesidad social para que la restricción del derecho sea viable, si bien no desconoce que los Estados firmantes disponen de un cierto “margen de apreciación”, lo que nos conduce a la interpretación judicial del principio de proporcionalidad, pues el Tribunal debe aportar inexcusablemente un criterio propio de lo que constituye necesidad y proporcionalidad, para seguidamente enjuiciar, dentro del marco de la doctrina del “margen de apreciación”, lo que el Estado contratante (que ha

³⁰⁵ Bardo Fassbender. “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

restringido el derecho individual) entiende por proporcionado y necesario. La idea de proporcionalidad, el “límite de límites”, afecta a la libertad, tanto de los Estados como de los ciudadanos, los primeros no podrán restringir la libertad de sus ciudadanos de una forma manifiestamente irrazonable, y éstos tendrán que soportar las injerencias del Estado en sus derechos individuales cuando prevalezcan los intereses generales sobre los suyos propios, en definitiva, la proporción es el equilibrio entre las libertades del individuo frente a la cada vez más intensa actividad de policía del Estado.

Esta “dosis de libertad”, en lo atinente al Derecho tributario, no ha tenido buena acogida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al no estar incluida esta rama del derecho en el concepto de “derecho a un proceso equitativo”, ello es así, pese a los esfuerzos de la profesora García Caracuel³⁰⁶ que ve posible incluir los litigios fiscales³⁰⁷ en el “derecho a un proceso equitativo” regulado en el artículo 6.1 del Convenio europeo, en lo concerniente a los litigios sobre derechos y obligaciones de carácter civil, pero lo cierto y verdad, es que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no se ocupa de cuestiones tributarias, ya que el artículo 1 del Protocolo nº 1 simplemente dispone que “toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes”, lo que excluye la posibilidad de que los contribuyentes vean reconocidas sus garantías procedimentales en este ámbito europeo, al tener la obligación tributaria exclusivamente naturaleza de derecho público, tal y como expuso en el caso *Ferrazzini*, señalando esta sentencia de 12 de junio de 2001 que los contenciosos relativos a la materia tributaria quedan al margen del campo de derechos y obligaciones de carácter civil, a pesar de los efectos patrimoniales que necesariamente existen sobre los contribuyentes. La anterior doctrina sólo encuentra dos excepciones, las relativas a la confiscación de los bienes y las referidas al Derecho tributario sancionador, tanto en vía penal, como

³⁰⁶ María García Caracuel. “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 133/2007.

³⁰⁷ Nicolás Díaz Ravn (“La devolución del IVA y el Convenio europeo de derechos humanos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 65/2008) considera que la no devolución del IVA vulnera el derecho de propiedad de los contribuyentes.

administrativa, supuestos en los cuales el Tribunal de Estrasburgo entra a conocer de estos asuntos.

a) Requisitos de admisibilidad de la demanda. Como dice el profesor Santiago Quesada Polo³⁰⁸, actualmente no hay barreras de entrada para acudir al Tribunal de Estrasburgo, si bien la demanda tiene que cumplir una serie de requisitos formales y materiales, entre los primeros, el agotamiento de los recursos internos y la presentación de la demanda dentro del plazo de 6 meses desde la decisión interna definitiva, y, por lo que afecta a los materiales, la compatibilidad con el Convenio –compatibilidad que ha de ser *ratione loci, personae, materiae y temporis*– y que no sea manifiestamente infundada o carezca de contenido suficiente, siendo destacable el artículo 36.1 del Reglamento del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 4 de noviembre de 1988 que habilita a los particulares a actuar por sí mismos o por medio de representante.

b) Medidas confiscatorias. El artículo 1 del Protocolo nº 1 dispone que “nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional”, lo que ha posibilitado que los contribuyentes puedan plantear sus pleitos ante el Tribunal de Estrasburgo, cuyas sentencias más significativas son:

- Caso *Sporrong y Lönnroth* contra Suecia, de 23 de septiembre de 1982, en el que, ante la expropiación sufrida por los demandantes, se estiman –diez votos contra nueve– sus pretensiones, al haber violado el Estado demandado el artículo 1 del Protocolo nº 1, ya que es necesario encontrar un justo equilibrio entre las exigencias del interés general y la necesaria protección de los derechos individuales, faltando ese equilibrio cuando se impone una carga desproporcionada al particular.
- Caso *Darby* contra Suecia, de 23 de octubre de 1990, en el que el Tribunal considera violado el artículo 14 del Convenio en relación con el artículo 1 del Protocolo nº 1, pues se discriminaba a un finlandés residente en Suecia

³⁰⁸ AA.VV. *Los derechos en Europa*. Coordinadora: Yolanda Gómez Sánchez. Ediciones UNED. Madrid 2001, página 169.

que tuvo que pagar el impuesto eclesiástico, sin pertenecer a la Iglesia luterana.

- Caso *Ruiz Mateos*³⁰⁹ contra España, de 23 de junio de 1993, en el que el Tribunal declara que ha habido violación del artículo 6.1 en cuanto a la duración del procedimiento, así como en cuanto al carácter equitativo de los procedimientos seguidos en este caso ante el Tribunal Constitucional, si bien rechaza por unanimidad la solicitud de indemnización justa de los demandantes; sin embargo, en sus decisiones de 19 de abril de 1991, 31 de marzo de 1993, 2 de diciembre de 1994 y 14 de diciembre de 2014, inadmite las demandas presentadas para reabrir el caso, ya sea por extemporáneas, por irregularidades en la reversión, por aplicación retroactiva de disposiciones no favorables, etc.
- Caso *Hentrich* contra Francia, de 22 de septiembre de 1994, en el que el Tribunal considera violado el artículo 1 del Protocolo nº 1 y el artículo 6 del Convenio, en sus apartados 1 y 2, pues es desproporcionado que la inadecuación del precio declarado en escritura en relación con el valor establecido por la Administración, se salde con un derecho de compra preferente por el Estado, al ser una medida arbitraria, selectiva y poco previsible que no ha ofrecido las garantías procesales elementales.
- Caso *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society y Yorkshire Building Society* contra Reino Unido, de 23 de octubre de 1997, en el que el Tribunal desestima la demanda al considerar que no ha habido doble imposición.

³⁰⁹ La sentencia 111/1983 del Tribunal Constitucional de 2 de diciembre –polémica por cuanto el Presidente hizo uso de su voto de calidad– tras aclarar que la Ley 7/1983, de 29 de junio, de expropiación por razones de utilidad pública e interés social de los bancos y otras sociedades que componen el Grupo Rumasa SA, por la que se convalidó el Real Decreto–ley 2/1993, de 23 de febrero, no se ha acumulado al recurso de inconstitucionalidad, señala que “desde el concreto punto de la situación de necesidad, calificada de modo relevante, y de inexcusable exigencia para que el gobierno pueda acudir al decreto–ley, no es detectable una actuación violadora del artículo 86.1”, ya que “la expropiación que estamos considerando es, sin duda, un caso singular, no responde a esquemas generales y tampoco puede llevarse, sin hacer quebrar la institución, a modelos expropiatorios de signo sancionatorio, pero atiende a una situación extraordinaria de grave incidencia en el interés de la comunidad, comprometido por el riesgo de la estabilidad del sistema financiero y la preservación de otros intereses que reclamaron, junto a una acción inmediata que no podría posponerse a la utilización de los mecanismos legislativos ordinarios, la actuación global a través de la técnica expropiatoria”.

- Caso *Aka* contra Turquía, de 23 de septiembre de 1998, en el que el Tribunal declara violado el artículo 1 del Protocolo nº 1 en un supuesto de expropiación forzosa, al considerar que se ha roto el “justo equilibrio” entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales del demandante, debido a la fuerte depreciación de la moneda experimentada durante el retraso en el pago de la indemnización.
- Caso *Joubert* contra Francia, de 23 de julio de 2009, en el que el Tribunal declara violado el artículo 1 del Protocolo nº 1, al considerar que la aplicación retroactiva de una ley no puede subsanar un vicio de incompetencia.
- Caso *N.K.M.* contra Hungría³¹⁰, de 14 de mayo de 2013, en el que el Tribunal declara violado el artículo 1 del Protocolo nº 1, al considerar confiscatorio un tipo del 98 por ciento sobre la indemnización por despido de un funcionario público.
- Caso *Caligiuri y otros* contra Italia, de 9 de septiembre de 2014, en el que el Tribunal declara violado el artículo 1 del Protocolo nº 1 y el artículo 6.1 del Convenio, pues el Estado italiano no podía promulgar una ley con efectos retroactivos en relación con procesos judiciales en tramitación sobre reclamación de salarios.

c) Medidas represivas. El artículo 6.2 del Convenio europeo dispone que “toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”. Señala Martínez Muñoz³¹¹ que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha dejado claro que las sanciones y recargos

³¹⁰ Señala Alberto Quintas Seara (“El artículo 1 del Protocolo nº 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos como límite al poder tributario de los Estados parte: una revisión a la luz de los casos *N.K.M.*, *Gáll* y *R.Sz*”. *Quincena Fiscal*, nº 22/2013) que el Tribunal de Estrasburgo abordó el análisis de la norma tributaria bajo el prisma de la proporcionalidad, habida cuenta de que según su reiterada jurisprudencia cualquier injerencia en el pacífico disfrute de las posesiones, aun adoptada conforme a la ley y encaminada a la consecución de un objeto legítimo, debe mantener un equilibrio (*fair balance*) entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales del individuo y, por ende, resultaba crucial determinar si su aplicación supuso una carga desproporcionada para la demandante.

³¹¹ Yolanda Martínez Muñoz. “La interpretación del principio *non bis in idem* en el derecho de la Unión. Algunas reflexiones a propósito de la STJUE de 26 de febrero de 2013”. *Crónica Tributaria*, nº 4/2013.

tributarios, al cumplir los “criterios Engel” (STEDH 08.06.1976, caso *Engel y otros* contra Países Bajos), satisfacen la condición de carga penal. Dichos criterios son, primero, la calificación jurídica de la infracción en el derecho interno, segundo, la verdadera naturaleza de la infracción, y tercero, el grado de severidad de la sanción, siendo los dos últimos criterios alternativos, pero nada impide al Tribunal acumularlos si del análisis individual de cada uno no extrae una conclusión definitiva sobre la naturaleza penal de la acusación. Algunas de las sentencias más representativas son:

- Caso *Bendenoun* contra Francia, de 24 de febrero de 1994, en el que, aunque el Tribunal considero que no hubo violación ni del artículo 6.1 del Convenio ni del artículo 1 del Protocolo nº 1, declara que las sanciones tributarias, dado su carácter represivo, tienen naturaleza penal y no civil, al no tener carácter indemnizatorio o reparador.
- Caso *Janosevic* contra Suecia, de 23 de julio de 2002, en el que el Tribunal incluye los recargos en la materia penal al no tener los mismos carácter indemnizatorio, sino un fin tanto disuasorio como represivo.
- Caso *Loncke* contra Bélgica, de 25 de septiembre de 2007, en el que el Tribunal, tras recordar que los procesos en materia tributaria pertenecen al ámbito del Derecho público y, por tanto, no afectan a derechos y obligaciones civiles a pesar de sus efectos sobre el patrimonio de los contribuyentes, declara violado el artículo 6 del Convenio al ser desproporcionadas las sanciones impuestas en relación a la protección de los intereses de la Hacienda pública del Estado demandado, ya que la cuantía excesivamente elevada que debía consignar para impugnar las citadas sanciones vulneraba su derecho a la tutela judicial efectiva.
- Caso *Grifhorst* contra Francia, de 26 de febrero de 2009, en el que el Tribunal consideró desproporcionada la multa impuesta por el incumplimiento de la obligación de declarar en frontera el dinero efectivo, señalando que si bien los Estados miembros son competentes para diseñar su propio régimen sancionador, deben ejercer esta competencia desde el

respeto al derecho comunitario y de sus principios generales y, en consecuencia, desde el respeto al principio de proporcionalidad.

- Caso *Segame* contra Francia, de 7 de junio de 2012, en el que el Tribunal recuerda que un sistema de infracciones administrativas, como son las sanciones fiscales, no es contrario al artículo 6.1 del Convenio Europeo, en tanto el contribuyente pueda recurrir ante un Tribunal cualquier decisión tomada en su contra, ofreciendo las garantías de este artículo.

B. Doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³¹²

De los diferentes recursos³¹³ que se pueden interponer ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, nos vamos a centrar en las cuestiones prejudiciales y en las demandas de los particulares³¹⁴, por las primeras, el Tribunal de Luxemburgo es competente para pronunciarse con carácter prejudicial sobre la interpretación de los Tratados, así como sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea (TFUE 267), y, en lo atinente a las demandas de los particulares³¹⁵, el artículo

³¹² Miguel Ángel Caamaño Anido (“El Derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (I)”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 78/2002) señala que algunos autores –cita a Falcón y Tella y a Everling– vienen señalando desde hace tiempo cómo la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea opera en la práctica como una saludable segunda fuente de Derecho comunitario al armonizar por vía jurisprudencial aquellos puntos negros de la legislación de los Estados miembros que obstaculizan el buen funcionamiento de los principios y libertades comunitarios, salvando, así, la falta de acción legislativa del Consejo.

³¹³ En síntesis, estos recursos son: de anulación, las actuaciones de las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea pueden ser anuladas si son contrarias a los Tratados o al derecho derivado; por omisión, cuando la inactividad de las instituciones, órganos y organismos de la Unión Europea sea contraria a los Tratados; de excepción de ilegalidad, cuestión incidental en el marco de un litigio principal en el que se solicita la ilegalidad de un acto de alcance general; control previo de acuerdos internacionales; responsabilidad extracontractual de la Unión Europea ; por incumplimiento, en el que la Comisión Europea demanda a los Estados miembros que han incumplido el Derecho europeo; de plena jurisdicción en materia sancionadora, destinado a impugnar las sanciones impuestas por las instituciones de la Unión Europea.

³¹⁴ Con independencia de la posibilidad de denunciar ante la Comisión toda medida legislativa o práctica administrativa contraria al derecho comunitario, no hay barreras de entrada para las demandas de los particulares, si bien deben estar legitimados, es decir, que el acto o la resolución impugnada les afecte directa o indirectamente y tengan interés en el ejercicio de la acción.

³¹⁵ El párrafo primero del artículo 263 dice: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea controlará la legalidad de los actos legislativos, de los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes, y de los actos del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a

263 de los Tratados dispone que “toda persona física o jurídica podrá interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo, contra los actos de los que sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución”. Y el párrafo segundo de este artículo 263 añade: “A tal fin, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse sobre los recursos por incompetencia, vicios sustanciales de forma, violación de los Tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución, o desviación de poder, interpuestos por un Estado miembro, el Parlamento Europeo, el Consejo o la Comisión. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente en las mismas condiciones para pronunciarse sobre los recursos interpuestos por el Tribunal de Cuentas, por el Banco Central Europeo y por el Comité de las Regiones con el fin de salvaguardar prerrogativas de éstos”.

El Tribunal de Luxemburgo puede anular una disposición del derecho derivado por ser contraria a los Tratados, pero no puede anular una norma del ordenamiento jurídico español, aunque sí puede declarar que la misma es contraria a los Tratados, por lo que el principio de proporcionalidad en el ámbito comunitario se proyecta sobre estos dos ordenamientos, si bien la proporcionalidad comunitaria y nacional no se solapan ni interfieren habida cuenta de que el término de comparación se rige por su respectivo marco u ordenamiento, aunque como afirma Galetta³¹⁶, si a los Estados miembros nos referimos, el control realizado por los Jueces comunitarios resulta ser considerablemente reducido y limitado a los supuestos de evidente violación.

Barciela Pérez³¹⁷, citando a Pierre Pescatore, señala que el principio de proporcionalidad es uno de los más frecuentemente invocados en el derecho de la Unión, pues la idea de proporcionalidad es tan antigua como la jurisprudencia

terceros. Controlará también la legalidad de los actos de los órganos u organismos de la Unión destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros”.

³¹⁶ Diana–Urania Galetta. “El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

³¹⁷ José Antonio Barciela Pérez. “El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario”. *Quincena Fiscal*, nº 12/2010.

misma de la Corte, ya que tiene su origen, como sabemos, en la jurisprudencia administrativa alemana, citando en este sentido las sentencias *Fedechar* (1956) y *Chasse* (1958), si bien el examen a fondo por parte del Tribunal del problema de la proporcionalidad no se produce sino en una serie de sentencias de 17 de diciembre de 1970, como consecuencia del mecanismo de fianzas introducido por los reglamentos en relación a la organización común de los mercados agrícolas. Vamos a analizar la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, desde la perspectiva del correspondiente Derecho tributario nacional, pues ya hemos visto que en materia sancionadora, ya sea la competencia exclusiva o compartida, la competencia corresponde a los Estados miembros que están obligados a ejercitarla respetando el derecho de la Unión y sus principios generales, entre ellos, el de proporcionalidad, siendo las sentencias más relevantes las siguientes:

- Cuestión prejudicial 265/87, caso *Schröder* contra *Hauptzollamt Gronau*, de 11 de julio de 1989, relativa a la tasa de corresponsabilidad en el sector de los cereales, en la que el Tribunal señala que la legalidad de medidas que imponen cargas financieras a los operadores está subordinada al requisito de que sean apropiadas y necesarias para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos con la norma de que se trate, quedando claro que cuando deba elegirse entre varias medidas apropiadas debe recurrirse a la menos gravosa, pues las cargas impuestas no deben ser desmesuradas con respecto a los objetivos perseguidos.
- Asunto C-210/91, caso Comisión contra República Helénica, de 16 de diciembre de 1992, en el que el Tribunal señala que ante la falta de armonización de la legislación comunitaria en el ámbito de las infracciones aduaneras, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas, si bien, como sabemos, respetando el principio de proporcionalidad³¹⁸.

³¹⁸ El Tribunal desestimó el recurso interpuesto por la Comisión Europea, no porque fuera proporcional la sanción, sino por falta de pruebas.

- Asunto C-250/95, caso *Futura* contra *Administration des Contributions*, de 15 de mayo de 1997, en el que el Tribunal considera contrario al artículo 52 del Tratado la exigencia de una contabilidad en el Estado miembro en el que se han producido las pérdidas de un establecimiento permanente para tener derecho a la compensación de las citadas pérdidas, señalando que dicho requisito vulnera el principio de proporcionalidad.
- Asunto C-212/97, caso *Centros Ltd* contra *Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, de 9 de marzo de 1999, en el que el Tribunal señala que las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.
- Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, caso *Gabalfrija SL* y otros contra Agencia Tributaria, de 21 de marzo de 2000, en el que el Tribunal declara que el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas, al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.
- Asuntos acumulados C-177/79 y C-181/99, caso *Ampafrance* contra *Directer des Services Fiscaux de Maine-et-Loire*, de 19 de septiembre de 2000, en el que el Tribunal invalida la Decisión 89/847/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989, por la que se autorizaba a Francia para aplicar una excepción a la deducibilidad de cuotas soportadas en concepto de IVA por

alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, ya que una medida orientada a evitar fraudes debe ser proporcional y establecerse dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar dicho objetivo

- Asunto C-262/99, caso *Paraskevas Louloudakis* contra *Elliniko Dimosio*, de 12 de julio de 2001, en el que, ante la sanción por incumplimiento del régimen de importación temporal, el Tribunal declara que la dualidad³¹⁹ de sanciones es compatible con el principio de proporcionalidad, en la medida en que resulte necesaria por imperativos de sanción y prevención, habida cuenta de la gravedad de la infracción.
- Asunto C-90/02, caso *Finanzamt Gummersbach* contra *Gerhard Bockemühl*, de 1 de abril de 2004, en el que, respecto a la facultad de que disponen los Estados miembros de exigir formalidades para poder ejercer el derecho a la deducción del IVA, tras declarar que los citados requisitos están orientados a garantizar la recaudación del impuesto y a su control por la Administración tributaria, señala que dicha facultad sólo puede ejercerse en la medida en que la imposición de tales formalidades no haga, por el número o el carácter técnico de las mismas, prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción, ya que los citados requisitos formales no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación de que se trate se ha aplicado correctamente.
- Asunto C-446/03, caso *Marks & Spencer* contra *David Halsey*, de 13 de diciembre de 2005, en el que el Tribunal considera contrario a los artículos 43 y 48 del Tratado la denegación por parte de la Administración británica de la compensación de los beneficios de la casa matriz con las pérdidas de las filiales en otros Estados de la Unión, señalando que la medida restrictiva impugnada es desproporcionada cuando por parte del contribuyente se puede acreditar, primero, que la filial no residente ha agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas incurridas en su Estado de

³¹⁹ Multa fija a tanto alzado exclusivamente en función del criterio de la cilindrada del vehículo, sin tomar en consideración la antigüedad de éste, y, pago de derechos por un importe que puede llegar hasta el décuplo de los impuestos a la importación.

residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores, en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de éstas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y segundo, que no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a éste.

- Asunto C-384/04, caso *Attorney General Commissioners of Customs & Excise contra Federation of Technological Industries y otros*, de 11 de mayo de 2006, en el que el Tribunal considera vulnerada la Sexta Directiva si las medidas nacionales de lucha contra el fraude establecen que el sujeto pasivo, distinto del deudor, puede responder solidariamente junto con este último del pago del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la entrega o prestación del servicio a tal sujeto, éste sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagada, pues exige a una persona que no es deudora del impuesto o responsable solidario del mismo, que constituya una garantía del pago del IVA adeudado por un tercero³²⁰.
- Asunto C-25/07, caso *Alicja Sosnowska contra Skarbowej we Wrocławiu Osrodek Zamiejscowy*, de 10 de julio de 2007, en el que el Tribunal establece que la normativa nacional que, por motivos de fraude, amplía de 60 a 180 días, el plazo de que dispone la Administración fiscal para devolver a una categoría de sujetos pasivos el excedente del IVA, salvo si éstos constituyen una garantía determinada, viola la Sexta Directiva.

³²⁰ Esta sentencia la comenta Pilar Álvarez Barbeito (“Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA”. *CEF Revista de Tributación y Contabilidad*, nº 54/2007) señalando que el conocimiento debe acreditarse mediante datos objetivos, pudiéndose establecer a esos efectos presunciones basadas en circunstancias claramente reveladoras del fraude, que pueda razonablemente pensarse que son conocidas por los operadores, sin que ello implique una prueba excesivamente difícil, y sin que el sistema pueda desembocar en una responsabilidad sin culpa.

- Asunto C-409/04, caso *The Queen y otros contra Customs and Excise*, de 27 de septiembre de 2007, en el que el Tribunal no considera compatible con la Sexta Directiva que se obligue al proveedor al pago del IVA, en atención a que no se había probado la participación de éste en el fraude y además había adoptado las medidas a su alcance para evitar participar en el mismo.
- Asunto C-271/06, caso *Netto Supermarket GMBH and Co. contra Finanzamt Malchin*, de 21 de febrero de 2008, en el que el Tribunal considera que debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que no se opone a la exención, por parte de un Estado miembro, del IVA correspondiente a una entrega de bienes para la exportación cuando no se cumplen los requisitos para tal exención, pero el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador.
- Asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, caso *Ecotrade contra Agenzia delle Entrate*, de 8 de mayo de 2008, en el que el Tribunal consideró que el incumplimiento de los requisitos formales no impide el derecho a deducir las cuotas soportadas de IVA, puesto que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.
- Asunto C-157/07, caso *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin contra KR Wannsee*, de 23 de octubre de 2008, en el que el Tribunal considera proporcionado que la previa compensación de pérdidas entre un residente alemán y su establecimiento permanente en Austria, tributasen en el país de la residencia una vez que el establecimiento permanente obtenga beneficios.
- Asuntos T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01, caso Diputaciones forales del País Vasco contra la Comisión, de 9 de septiembre de 2009, en el que el Tribunal señala que no es contrario al principio de proporcionalidad la recuperación de las ayudas de Estado consistentes en

una reducción de la base imponible y créditos de impuestos del 45 por ciento de las inversiones efectuadas en dichos territorios, añadiendo que una medida de esta índole, aunque se ejercite mucho tiempo después de la concesión de las ayudas de que se trate, no puede calificarse de sanción no prevista en el Derecho de la Unión. Según Moreno González³²¹, el plazo de prescripción es una de las cuestiones más polémicas, pues la existencia de diferentes plazos de prescripción (10 años en la normativa comunitaria frente a 4 en la española) podría imposibilitar el cumplimiento de la decisión de recuperación de la Comisión cuando ésta la haya adoptado dentro del plazo de 10 años del que dispone, pero una vez transcurrido el plazo de 4 años previsto en la normativa interna, si bien las autoridades españolas no podrán oponer esta excepción a la Comisión, puesto que el Tribunal ha interpretado el concepto de imposibilidad absoluta de forma muy restrictiva, rechazando que la existencia de requisitos previstos por el derecho nacional, como el plazo de prescripción, puedan justificar el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del derecho comunitario, por ello, la reforma de la LGT, efectuada por Ley 34/2015, actual artículo 262.1, fija en 10 años el plazo para recuperar las ayudas de Estado, quedando pendiente la posibilidad de que las empresas en principio beneficiadas demanden a sus respectivas Administraciones, pues según Orena Domínguez³²², el Estado legislador podría haber incurrido en responsabilidad extracontractual.

- Asunto C-499/10, caso *Vlaamse Oliemaatschappij NV* contra *FOD Financiën*, de 21 de diciembre de 2011, en el que el Tribunal señala que declarar responsable solidario a un tercero titular de un depósito distinto del aduanero que actúa de buena fe o sin que se le pueda reprochar falta o negligencia alguna, vulnera los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.

³²¹ Saturnina Moreno González. “La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro”. *Quincena Fiscal*, nº 6/2015.

³²² Aitor Orena Domínguez. “Recuperación de ayudas de Estado: procedimiento”. *Quincena Fiscal*, nº 19/2013.

- Asunto C-588/10, caso *Kraft contra Foods Polska SA*, de 26 de enero de 2012, en el que el Tribunal declara que el requisito de supeditar la reducción de la base del IVA, tal como aparece en la factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de la factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios, vulnera los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, los cuales permiten que el citado sujeto pasivo pueda demostrar por otros medios que ha hecho todo lo posible para cerciorarse de que su cliente ha recibido la factura rectificativa y conoce su contenido y, adicionalmente, que el precio efectivamente recibido coincide con el indicado en dicha factura rectificativa.
- Asunto C-390/12, caso *Robert Pfleger y otros* contra autoridad administrativa cantonal, de 30 de abril de 2014, en el que el Tribunal, en la resolución de la cuestión prejudicial, con base en el principio de proporcionalidad, afirma que el artículo 56 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales³²³, cuando dicha normativa no persiga realmente el objetivo de proteger a los jugadores o de luchar contra la criminalidad y no responda verdaderamente al afán de reducir las oportunidades de juego o de luchar contra la criminalidad vinculada a estos juegos de forma coherente y sistemática.
- Asunto C-183/14, petición de decisión prejudicial planteada por la Court de Apel Cluj, de 9 de julio de 2015, en la que el Tribunal considera que la Directiva 2006/112/Ce del Consejo, de 28 de noviembre, se opone a una normativa nacional que supedita el derecho a la deducción del IVA al hecho de estar debidamente registrado, señalando que los recargos aplicados en tales circunstancias deben respetar el principio de proporcionalidad.

³²³ La legislación austriaca prohibía la explotación de máquinas tragaperras sin previa autorización de las autoridades administrativas, imponiendo sanciones como la confiscación y la destrucción de las citadas máquinas tragaperras, así como el cierre del establecimiento en el que las máquinas estaban puestas a disposición del público.

- Asunto C-255/14, petición de decisión prejudicial planteada por el KecsKeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, de 16 de julio de 2015, en la que el Tribunal, con base en el principio de proporcionalidad, declara que la multa del 60 por ciento impuesta por Hungría, al incumplir el viajero la obligación de declarar la posesión de una suma igual o superior a 10 000 euros, es desproporcional³²⁴.

C. La potestad sancionadora de la Comisión Europea³²⁵

El apartado 1 del artículo 17 de los Tratados dispone: “La Comisión promoverá el interés general de la Unión y tomará las iniciativas adecuadas con este fin. Velará por que se apliquen los Tratados y las medidas adoptadas por las instituciones en virtud de éstos. Supervisará la aplicación del Derecho de la Unión bajo el control del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Ejecutará el presupuesto y gestionará los programas. Ejercerá asimismo funciones de coordinación, ejecución y gestión, de conformidad con las condiciones establecidas en los Tratados. Con excepción de la política exterior y de seguridad común y de los demás casos previstos por los Tratados, asumirá la representación

³²⁴ En España dicha infracción se califica como grave y se sanciona con una multa que oscila entre 600 euros y el duplo del valor de los medios de pago empleados, por lo que el respeto a los Tratados exige que no se impongan multas iguales o superiores al 60 por ciento, todo ello, con independencia, del comiso de los billetes. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo (STS 3ª, 23.06.2014, recurso 2188/2011), tras declarar que el principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción, incurre en el error de confirmar una sanción del 100 por cien por no declarar en Aduana el dinero efectivo.

³²⁵ Quedan fuera de nuestro estudio las sanciones que la Unión Europea impone a otros Estados no comunitarios como instrumento de la PESC y que a menudo requieren la unanimidad del Consejo (prohibición de visados, embargos de armas, congelación de activos, sanciones comerciales, etc.) pues, con independencia de que no existe una definición reconocida del concepto de sanción ni en el Derecho internacional ni en el comunitario, dichas sanciones no tienen nada en común con las que se imponen a los contribuyentes. También son ajenas a nuestro estudio, y por análogas razones, las sanciones impuestas a los Estados miembros a instancia de la Comisión que afectan directamente a la materia tributaria, por ejemplo, la sanción a España por incumplir la obligación de recuperar las ayudas de Estado, a pesar de que, como afirma Saturnina Moreno González (“El TJUE impone una sanción de 30 millones a España por el incumplimiento de la obligación de recuperar los incentivos fiscales vascos. Análisis de la STJUE de 13 de mayo de 2014, asunto C-184/11”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 376/2014) hasta la fecha es la más elevada, en concepto de no recuperar a tiempo las ayudas ilegales, que la Unión Europea ha impuesto a un Estado miembro.

exterior de la Unión. Adoptará las iniciativas de la programación anual y plurianual de la Unión con el fin de alcanzar acuerdos interinstitucionales”. El apartado 2 del citado artículo 17 señala: “Los actos legislativos de la Unión sólo podrán adoptarse a propuesta de la Comisión, excepto cuando los Tratados dispongan otra cosa. Los demás actos se adoptarán a propuesta de la Comisión cuando así lo establezcan los Tratados”. Y el apartado 3 continua: “El mandato de la Comisión será de cinco años. Los miembros de la Comisión serán elegidos en razón de su competencia general y de su compromiso europeo, de entre personalidades que ofrezcan plenas garantías de independencia. La Comisión ejercerá sus responsabilidades con plena independencia. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, los miembros de la Comisión no solicitarán ni aceptarán instrucciones de ningún gobierno, institución, órgano u organismo. Se abstendrán de todo acto incompatible con sus obligaciones o con el desempeño de sus funciones”.

Como vemos, el derecho originario no otorga la potestad sancionadora a la Comisión, relegando la misma a los Estados miembros³²⁶, por lo que vamos a analizar la competencia sancionadora que el Reglamento (CE) nº 1/2003, del Consejo, de 16 de diciembre de 2002, relativo a la aplicación de las normas sobre competencia previstas en los artículos 81 y 82 del Tratado, actuales 101 y 102 de la versión consolidada (DOUE 26.10.2012), otorga a la Comisión. En realidad, aunque esta materia es muy representativa a los efectos del estudio del principio de proporcionalidad, no conocemos ningún otro sector en que la Comisión haya asumido la potestad sancionadora, si bien, como la correcta imposición de sanciones requiere la investigación e instrucción de las conductas prohibidas, el citado Reglamento 1/2003 también otorga las correspondientes competencias de investigación e instrucción, junto con la posibilidad de adoptar medidas

³²⁶ Incluso en materias tan sensibles como el consumo, la Directiva 2005/29/CE, de 11 de mayo, de prácticas comerciales desleales de las empresas en sus relaciones con los consumidores en el mercado interior, tras describir lo que son prácticas comerciales desleales, engañosas y agresivas, el artículo 13 dispone: “Los Estados miembros establecerán sanciones para los casos de incumplimiento de las disposiciones nacionales adoptadas en aplicación de la presente Directiva, y tomarán todas las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento de las mismas. Las sanciones deberán ser eficaces, proporcionadas y disuasorias”.

cautelares, por lo que inevitablemente surgen los problemas de autoincriminación y derecho a no declarar contra sí mismo, habiendo declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE 25.01.2007, asunto C-407/04, caso *Dalmine SpA* contra Comisión) que extender este derecho a la fase inicial implicaría una seria dificultad de la investigación de la Comisión ya que la empresa afectada conocería la información de ésta y podría ocultar pruebas al saber su línea investigadora. De esta potestad sancionadora, nos interesa resaltar dos normas:

- El artículo 23 (multas sancionadoras) del Reglamento 1/2003, del que destacamos tres aspectos, primero, las infracciones en general se sancionan con multas de hasta un 1 por ciento del volumen de negocios total realizado durante el ejercicio social anterior, pudiendo llegar al 10 por ciento cuando infrinjan las disposiciones del Tratado, contravengan una decisión que ordene la adopción de medidas cautelares o no respeten un compromiso dotado de fuerza vinculante por decisión, segundo, el importe de la multa se determina además de por la gravedad de la infracción, por su duración, y tercero, las multas en materia de competencia no tienen carácter penal.
- Las Directrices para el cálculo de las multas³²⁷, cuyo proceso de liquidación atraviesa dos etapas, primero, se fija la base de la multa en función de una proporción del valor de las ventas, IVA excluido, en general el 30 por ciento, determinada en atención al grado de gravedad de la infracción, multiplicada por el número de años de infracción, segundo, se ajusta el importe de la base en función de determinadas circunstancias atenuantes y agravantes, estando previsto un incremento específico para garantizar un efecto disuasorio, si bien por cada empresa o asociación de empresas que

³²⁷ Ya hemos visto que liquidan de diferente forma la Comisión Europea y la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, pudiendo superar el límite máximo de la escala la segunda.

participen en la infracción, la multa no podrá superar el 10 por ciento del volumen de negocios total realizado durante el ejercicio social anterior³²⁸.

Conforme al artículo 261 de los Tratados, el artículo 31 del Reglamento 1/2003, dispone: “El Tribunal de Justicia gozará de competencia jurisdiccional plena para resolver los recursos interpuestos contra las Decisiones por las cuales la Comisión haya fijado una multa sancionadora o una multa coercitiva. Podrá suprimir, reducir o aumentar la multa sancionadora o la multa coercitiva impuesta”. Esta última posibilidad tiene difícil encaje constitucional, pues la aborrecible *reformatio in peius* mal se aviene con los principios democráticos de un Estado de Derecho. Las sentencias más significativas, en orden a la proporcionalidad de las sanciones son las siguientes:

- Caso siderúrgica Aristrain, de 2 de octubre de 2003, en el que, ante la expresión de la multa en ecus, el Tribunal considera no vulnerado el principio de proporcionalidad porque la utilización de un año de referencia común para todas las empresas que han participado en la misma infracción garantiza a cada empresa el mismo trato que reciben las demás, puesto que las sanciones se determinan de manera uniforme y sin tener en cuenta elementos extrínsecos y aleatorios que hubieran podido afectar al volumen de negocios entre el último año de la infracción y el momento de la adopción de la decisión por la que se imponen las multas.
- Caso *Strintzis Lines Shipping*, de 11 de diciembre de 2003, en el que el Tribunal desestima el recurso de anulación, ya que las infracciones superiores a 5 años deben considerarse infracciones de larga duración, por lo que está justificado que se aplique un incremento que puede alcanzar por cada año el 10 por ciento del importe determinado en función de la gravedad de la infracción.

³²⁸ Señala Fernando Castillo de la Torre en su estudio “La política de sanciones en tiempos de crisis” (AA.VV. *El Derecho de la competencia en tiempos de crisis*. Directores: Santiago Martínez Lage y Amadeo Petitbò Juan. Editorial Marcial Pons. Madrid 2010, página 74) que las sociedades no tienen “derecho a la vida”, es decir, que no hay derecho a una reducción de la multa simplemente porque provoque la quiebra de una empresa, al menos, “en su forma jurídica en cuestión”.

- Caso *Ventorius Group Enterprises*, de 11 de diciembre de 2003, en el que el Tribunal declara que la Comisión vulneró el principio de proporcionalidad, ya que sancionó de la misma manera a las empresas que habían participado en dos infracciones y a las que sólo habían participado en una de ellas.
- Caso *Nippon Steel*, de 8 de julio de 2004, en el que el Tribunal considera que es conforme al principio de proporcionalidad el hecho de considerar que todos los que participaron en la infracción (se trata de una única infracción, aunque está compuesta por una intracomunitaria y otra intercontinental) lo hicieron en la misma medida.
- Caso *SGL*, de 29 de junio de 2006, en el que el Tribunal aclara que cualquier consideración basada en la existencia de multas impuestas por las autoridades de un tercer Estado únicamente puede ser tomada en cuenta en el marco de la facultad de apreciación de que disfruta la Comisión en materia de fijación de multas por las infracciones al Derecho comunitario de la competencia.
- Caso *Lafarge*, de 17 de junio de 2010, en el que el Tribunal declara que el principio de proporcionalidad exige que se tenga en cuenta el tiempo transcurrido entre la infracción de que se trata y un incumplimiento anterior de las normas sobre la competencia para apreciar la tendencia de la empresa a infringir esas normas.
- Caso *Putters International NV*, de 16 de junio de 2011, en el que el Tribunal señala que el mero hecho de que la multa finalmente impuesta se eleve al 10 por ciento del volumen de negocios del demandante, en tanto que el porcentaje es inferior para otros participantes en el cártel, no puede constituir una vulneración del principio de igualdad de trato o de proporcionalidad, pues esa consecuencia es inherente a la interpretación del umbral del 10 por ciento exclusivamente como un umbral de nivelación, que se aplica tras una eventual reducción de la multa en razón de circunstancias atenuantes o del principio de proporcionalidad.
- Caso *Chalkor AE*, de 8 de diciembre de 2011, en el que el Tribunal no considera que el recurrente haya probado la vulneración del principio de

proporcionalidad, basándose únicamente en el volumen de negocios del mercado afectado por el cártel, ya que dicho criterio es sólo uno de los numerosos elementos que pueden tenerse en cuenta en la determinación del importe de la sanción.

- Caso *KME*, de 8 de diciembre de 2011, en el que el Tribunal considera que se ha respetado el principio de proporcionalidad, ya que el volumen de ventas sigue siendo un criterio adecuado para apreciar el tamaño y el poder económico de las empresas concertadas.
- Caso *LG Display*, de 27 de febrero de 2014, en el que el Tribunal declara que los riesgos invocados por el recurrente, no vulneran el principio de proporcionalidad, ya que tener que soportar los gastos adicionales de resultados de un segundo procedimiento iniciado por la Comisión contra los proveedores japoneses no pueden considerarse circunstancias relativas a la infracción cometida por los demandantes, si bien vía recurso de casación se redujo el importe de la multa impuesta a 210 millones de euros.

VI. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario sancionador

Todo sistema tributario es asimétrico, ya que el contribuyente se limita a pagar impuestos sin percibir ninguna contraprestación de la Hacienda pública que los recauda, no obstante, por imperativo del artículo 31.3 de la Constitución, el sistema tributario debe ser justo y, en materia de infracciones y sanciones tributarias, rige el principio de proporcionalidad³²⁹, prevaleciendo las garantías del contribuyente frente al *ius puniendi* de la Administración, pudiendo hablar entonces de impuestos justos³³⁰ y sanciones proporcionadas.

³²⁹ En la jurisdicción contencioso-administrativa se ha señalado que el concepto de proporcionalidad “exige la exposición de dos términos contrapuestos de comparación, de manera que se infringe aquel principio cuando existe una desviación entre la efectiva aplicación de la norma, en cuanto a la correspondencia entre la infracción y la sanción, y la que habría sido procedente de aplicarse correctamente” (STSJ de Cantabria, de 3 de febrero de 1998).

³³⁰ Según Santo Tomás un impuesto es justo cuando cumple cuatro principios o causas: causa final, orientado al bien común; causa eficiente, aprobado por los legítimos representantes; causa material, que grave la capacidad económica; causa formal, proporcional con la capacidad de

Quizás el Derecho tributario sea la rama del derecho más interesante para estudiar el principio de proporcionalidad pues, en primer lugar, la inmensa mayoría de los impuestos no son proporcionales, los progresivos por propia configuración de sus tarifas, los especiales por sus disparatados tipos, y el resto, por ejemplo, el tipo general del IVA del 21 por ciento se antoja excesivo, si lo comparamos con quien lo tiene que recaudar, ya que pocos empresarios trabajan con esos márgenes netos de beneficios, en segundo término, como sabemos, y recalcaremos *in abundantia* las sanciones deben ser proporcionales, tercero, dispone el artículo 3.2 de la Ley 58/2003 que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos, por último, también se aplica el principio de proporcionalidad en la adopción de medidas cautelares (LGT Art. 146, 162 y 210), ya se adopten dentro o fuera del procedimiento sancionador³³¹ –en realidad, cada procedimiento de aplicación de los tributos tiene sus propias medidas cautelares–, tendentes a asegurar tanto el cobro de la deuda tributaria como los elementos de prueba relevantes para determinar la misma³³², señalando Álvarez Martínez³³³ las características de las citadas medidas cautelares, al tener que ser provisionales, limitadas, motivadas, temporales y ratificadas por el superior jerárquico y sin que, en ningún caso, puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación, indicando el artículo 81.3 de la Ley 58/2003, en lo atinente a la garantía de la deuda tributaria, que “las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda”.

pago del obligado a pagarlo (cita tomada de Santiago Álvarez García y María Luisa Fernández de Soto Blass en “Ética y Hacienda pública: el principio de justicia en la imposición”. *Crónica Tributaria*, nº 111/2004).

³³¹ La suspensión automática de las sanciones tributarias (LGT Art. 212.3.a) por el mero hecho de impugnarlas no imposibilita la adopción de medidas cautelares (LGT Art. 210.3; TEAC 10.09.2008).

³³² Ramón Falcón y Tella. “Las medidas cautelares: autotutela administrativa “versus” intervención judicial”. *Quincena Fiscal*, nº 3/1995.

³³³ Joaquín Álvarez Martínez. “La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de gestión, inspección y aplicación de los tributos”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11/2007.

El Tribunal Supremo (ATS 3ª, 26.07.2006, recurso 192/2006) ha declarado que la decisión sobre la procedencia de la medida cautelar comporta un alto grado de ponderación conjunta de criterios por parte del Tribunal, que puede resumirse en los siguientes términos: a) necesidad de justificación o prueba, aun incompleta o por indicios, de aquellas circunstancias que puedan permitir al Tribunal efectuar la valoración de la procedencia de la medida cautelar; b) imposibilidad de prejuzgar el fondo del asunto; c) el *periculum in mora*³³⁴ (LJCA Art. 130.1) forma parte de la esencia de la medida cautelar; d) deben ponderarse las circunstancias que concurren en cada caso y los intereses en juego, tanto los públicos como los particulares, en forma circunstanciada (LJCA Art. 130.2); e) el *fumus boni iuris* también es aplicable en el proceso cautelar, pero en casos claros de nulidad de pleno derecho³³⁵. En conclusión, lo único que no es proporcional en Derecho tributario son los propios impuestos –mal necesario para atender a las numerosas carencias y dificultades que es preciso superar para poder vivir en paz y con justicia–, ya que el elevado endeudamiento del sector público y su sobredimensión hacen inviable una bajada generalizada de tipos

Martínez Lago³³⁶, tras señalar que el principio de proporcionalidad constituye uno de los principios fundamentales del Derecho administrativo sancionador, expresa que dicho principio opera en un doble sentido: 1º, como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como delito o infracciones, postulando en el ámbito que nos ocupa que la tipificación como delito o infracción quede reservada para aquellos supuestos en que el restablecimiento del orden jurídico alterado por el comportamiento ilícito no puede ser realizado por otros medios; 2º, como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones que, por ello, debe considerarse

³³⁴ Afirma Juan Calvo Végez (“A vueltas con la adopción de medidas cautelares en el curso de un procedimiento inspector”. *Quincena Fiscal*, nº 21/2008) que, en materia tributaria, el denominado *periculum in mora* juega siempre a favor de la Administración, al hallarse estas medidas destinadas a la conservación de las pruebas del descubrimiento de bases o cuotas.

³³⁵ El quebrantamiento de las medidas cautelares constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria (LGT Art. 203.8), siempre que no constituya delito de resistencia grave a la autoridad o sus agentes en el ejercicio de sus funciones (CP Art. 556).

³³⁶ “Sobre principios ... ya citada.

una actividad exquisitamente jurídica en la que no existe discrecionalidad administrativa en sentido estricto, sino solamente una cierta libertad de valoración, comparable a la que se atribuye al juez para que decida, según su prudente arbitrio, la multa a imponer dentro de los límites permitidos por La ley.

El análisis del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario sancionador nos lleva al estudio de los artículos 184 y 187 de la LGT, que regulan respectivamente la calificación de las infracciones tributarias y los criterios de graduación de las sanciones tributarias, si bien, previamente hay que analizar la clasificación de las citadas infracciones tributarias, ya se efectúe la misma por el instructor del expediente o por el propio legislador, por estar íntimamente ligada al principio de culpabilidad, pues a mayor culpa mayor sanción, es decir, no hay sanción sin culpabilidad, pero la sanción tampoco puede sobrepasar la medida de esa culpa, bien entendido, como señala González Ortiz³³⁷, que la regulación de la responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, al atribuir la cotitularidad de la sanción a los que fueron partícipes en la comisión de la infracción, vulnera los principios de culpabilidad y responsabilidad y, por ende, el de proporcionalidad, cuando el sujeto infractor y el responsable de la sanción hayan realizado una aportación al injusto significativamente distinta.

A. La culpabilidad como criterio determinante de la clasificación de las infracciones tributarias

En estos momentos nos interesa la clasificación de las infracciones tributarias en función de la gravedad de la sanción, por estar ligada como decíamos, al principio de proporcionalidad.

Así como la antijuridicidad es el elemento objetivo de la infracción que vincula la acción con la norma jurídica, la culpabilidad constituye el elemento subjetivo, poniendo en relación la acción con el agente, en un juicio de reprochabilidad por el que se le imputa un hecho típico y antijurídico, si bien, hay que recalcar, una vez más, que nunca se presume y que corresponde a la

³³⁷ Diego González Ortiz. “Los responsables tributarios de las sanciones”. *Tribuna Fiscal*, nº 192/2006.

Administración probar la culpabilidad³³⁸ del presunto infractor, destruyendo la presunción de inocencia mediante verdaderos actos de prueba, habiendo declarado el Tribunal Constitucional (STC 171/2000, de 26 de junio): “Es ya una doctrina consolidada de nuestra jurisprudencia que la presunción de inocencia debe entenderse como un derecho a no ser condenado sin pruebas de cargo válidas (...).

Asimismo hemos sostenido que la inocencia se trata de una presunción *iuris tantum*, cuya destrucción requiere la existencia de una actividad probatoria, la cual exigimos en un primer momento, a partir de la fundamental sentencia 31/1981, que fuera ‘mínima’, después desde la sentencia 109/1986, que resultase ‘suficiente’, y últimamente hemos requerido que el fallo condenatorio se apoye en ‘verdaderos’ actos de prueba”. Ante múltiples criterios de clasificación de las infracciones tributarias, la culpabilidad se erige en el único criterio para calificarlas, si bien, como advierte Sánchez Huete³³⁹, únicamente se castiga la infracción consumada, quedando impune, salvo tipificación expresa, la tentativa, frustración, conspiración, provocación o apología de las infracciones tributarias, además, no se regulan los supuestos de coautoría o participación que devienen en supuestos de extensión de la responsabilidad a estos autores. Mantero Sáenz y Cuesta Rodríguez³⁴⁰, hacen pivotar en la “imputabilidad” el problema de las infracciones tributarias, distinguiendo entre la tesis objetiva, en la cual sería suficiente la voluntariedad³⁴¹ del sujeto infractor, y la subjetiva, en la cual se precisaría, además, la intencionalidad en la comisión de la infracción, pasando así de la simple imputabilidad a la exigencia añadida de la culpabilidad, de tal

³³⁸ La culpabilidad del acusado no es, en rigor, objeto de prueba; objeto de prueba son los hechos y la culpabilidad no es un hecho, sino un concepto jurídico, ahora bien, cuando se predica de un sujeto la culpabilidad en relación con una determinada conducta criminal no se hace otra cosa que afirmar la existencia de unos hechos que encajan en la descripción de un tipo penal y la participación en los mismos del sujeto en cuestión. Cita tomada de Rafael Pérez Nieto que, a su vez, cita a Vega Torres en “Dos temas abiertos de Derecho sancionador tributario: la constatación de la culpabilidad; su naturaleza. El derecho a no autoincriminarse y sus límites”. *Tribuna Fiscal*, nº 234/2010.

³³⁹ *Las infracciones en la nueva LGT ...* ya citada, página 53 y 57.

³⁴⁰ Alfonso Mantero Sáenz y Mariano Cuesta Rodríguez. *Procedimiento en la inspección tributaria*. Editorial de Derecho Financiero, 4ª edición. Madrid 1990, página 727.

³⁴¹ La infracción se comete por el simple hecho de obrar voluntariamente, presumiéndose dicha voluntad, si bien los citados autores afirman que la tesis objetiva no se aplicó en la práctica.

forma que sería necesario que el infractor conociera la antijuridicidad de su conducta, actuar libremente y querer el resultado de la misma, lo que presupone su culpabilidad, que admite dos grados, el dolo y la culpa, el primero, es ante todo un fenómeno psicológico que implica analizar la voluntad y conciencia del individuo, mientras que la culpa o la imprudencia es un fenómeno normativo que implica emitir un juicio de valor respecto del cumplimiento o no de las normas de cuidado exigible³⁴².

Más elaborado es el trabajo de Pérez Berengena³⁴³ que distingue entre los requisitos para que el presunto infractor pueda ser considerado culpable y la prueba que ha de practicar la Administración, en lo referente a la culpa sigue la dogmática penal y señala los siguientes requisitos, primero, que sea imputable, es decir, que tenga capacidad para ser culpable, segundo, que con conocimiento de la antijuridicidad realice, dolosa o culposamente, un comportamiento típicamente antijurídico, y tercero, que merezca un reproche o juicio de desvalor, es decir, que pueda exigírsele un comportamiento adecuado a la norma, en lo relativo a la prueba, la Administración ha de acreditar, primero, que el sujeto es titular de una obligación tributaria, segundo, los hechos por medio de los cuales se ha infringido la citada obligación, y tercero, que los hechos están tipificados como una infracción tributaria. Actualmente, en el ámbito sancionador tributario, es incuestionable la vigencia de la tesis subjetiva, aunque la Ley 58/2003 ha supuesto una cierta objetivación de la culpabilidad, al determinar la misma a través de presunciones y porcentajes, si bien, mientras las infracciones muy graves y graves, por su propia esencia, nos llevan directamente al dolo y a la culpa o negligencia grave, las leves quedan ancladas en cualquier tipo de negligencia, incluyendo la negligencia levísima, lo que contradice la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril) que claramente expuso que más allá de la simple negligencia no hay culpa del obligado tributario, en definitiva, el instructor del expediente sancionador, en cada caso concreto, debe

³⁴² Cita tomada de Alberto Amorós Viñals (“Las infracciones tributarias cometidas a título de imprudencia. Pautas para una sistematización”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 67/2008) que, a su vez, cita a Mir Puig.

³⁴³ Joaquín Pérez Berengena. “La culpabilidad tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº 78/1996.

probar y motivar³⁴⁴ que el presunto infractor ha incurrido en dolo o culpa, ya sea esta última constitutiva de negligencia grave o negligencia leve o simple, pudiéndose equiparar *grosso modo* las infracciones muy graves con el dolo del presunto infractor, las graves con la culpa o negligencia grave y las leves con la culpa o negligencia simple o leve, lo que en términos prácticos, va a suponer equiparar estas últimas con una interpretación irrazonable de la norma, bien entendido, que lo razonable se puede predicar tanto de la Administración como de los contribuyentes, pues la primera no goza de monopolio exclusivo –tiene la primera palabra, pero no la última– en la interpretación de la norma tributaria.

Al respecto, señala Cayón Galiardo³⁴⁵ que si la simple negligencia es un comportamiento imprudente porque se pudo y debió prever el resultado antijurídico sin especiales esfuerzos del sujeto, es evidente que se deben excluir de la misma todo un conjunto de conductas en las que se elimina la imprudencia, bien porque se desarrolló una diligencia ordinaria bien porque existieron circunstancias que, para vencerlas y evitar el incumplimiento de la norma, hubieran requerido un comportamiento no exigible en términos generales.

a) La clasificación de las infracciones tributarias. Tradicionalmente la doctrina³⁴⁶ ha clasificado las infracciones tributarias según causen o no perjuicio económico a la Hacienda pública, es decir, distinguía entre infracciones sustantivas e infracciones de carácter formal, las primeras, también llamadas de evasión disminuían la recaudación de los impuestos, las formales, no ocasionaban, al menos directamente, un perjuicio económico a las arcas públicas, pero dificultaban la gestión de los impuestos. La LGT sigue la clasificación tripartita de la Ley 30/1992, actual artículo 27.1 de la Ley 40/2015, y, en consecuencia,

³⁴⁴ La sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio, declara que “no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere”.

³⁴⁵ Antonio Cayón Galiardo. “Estudio de jurisprudencia: la simple negligencia en la jurisprudencia tributaria”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 62/2003.

³⁴⁶ Esta diferenciación entre infracciones sustantivas y formales deriva de la distinción entre Derecho tributario material y formal y no supone necesariamente una diferenciación sobre la gravedad del comportamiento, dado que el correcto funcionamiento del sistema tributario puede resultar gravemente afectado por el incumplimiento de las obligaciones formales.

clasifica las infracciones tributarias, en función de la gravedad de la conducta antijurídica, en leves, graves y muy graves (LGT Art. 183.2) –el perjuicio económico se ha transformado en criterio de graduación de determinadas infracciones tributarias graves y muy graves–, pasando nuestro sistema sancionador de un régimen objetivo de responsabilidad –por el mero resultado– a un sistema de responsabilidad subjetiva³⁴⁷.

– La responsabilidad en la primitiva Ley 230/1963 era objetiva³⁴⁸ –las infracciones se presumían voluntarias, salvo prueba en contrario que corría a cargo del contribuyente–, clasificándose las infracciones tributarias en simples, de omisión y de defraudación, las simples, sancionaban el incumplimiento del deber de declarar, así como el incumplimiento de los deberes contables o registrales y la falta de colaboración con la Inspección, las de omisión, eran las infracciones materiales por excelencia, y las de defraudación, eran las propias de omisión cualificadas por la concurrencia de determinadas circunstancias: resistencia, mala fe, anomalías contables sustanciales, falsa declaración de baja y reincidencia³⁴⁹. La Ley 10/1985 modificó esta clasificación y las dividió, en

³⁴⁷ Ya la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1998 señalaba: “El Tribunal Supremo, en el ámbito sancionador específicamente tributario, ha construido una sólida doctrina que recientemente se ha visto reforzada por diversas sentencias, encabezadas por la de 8 de mayo de 1987, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley general tributaria. No se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma, que la Administración entienda vulnerada, efectuada por el sujeto pasivo u obligado tributario”.

³⁴⁸ Como objetiva era la responsabilidad regulada en el artículo 130.1 de la Ley 30/1992 al emplear la expresión “aun a título de simple inobservancia”, si bien el artículo 40 de la Ley 40/2015 cambia el criterio y señala que sólo podrán ser sancionados por hechos constitutivos de infracción administrativa quienes resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa.

³⁴⁹ Decía Fernando Sainz de Bujanda (*Notas de Derecho Financiero. Introducción y Parte General*. Volumen III. Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid 1975, página 391) que esta clasificación legal se basa en el criterio de la naturaleza de la obligación vulnerada: las violaciones de los deberes formales constituyen simples infracciones

función del perjuicio económico, en simples y graves, pues la generalización del sistema de autoliquidaciones, mal se avenía con la clasificación primitiva de la LGT, de hecho, la infracción más significativa pasa a ser “dejar de ingresar”, si bien, la responsabilidad se transformó en subjetiva, pues ya sabemos que la Ley 10/1985 exigía cierta culpabilidad en el presunto infractor, siendo necesaria al menos la simple negligencia para sancionar las infracciones tributarias, en palabras de Sánchez Huete³⁵⁰, se mantuvo la definición de infracción tributaria, pero se modificó el elemento de la culpabilidad en el sentido de sustituir la expresión “voluntarias” por “incluso a título de simple negligencia”.

– La Ley 58/2003 sigue la tendencia de la Ley 10/1985, por un lado, como decíamos, en función de la culpabilidad, clasifica las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, por otro, aunque no distingue explícitamente entre las que causan o no perjuicio económico, toma en cuenta dicho criterio para graduar las sanciones que traen causa de dicho incumplimiento, al estar vinculadas con una liquidación que regulariza la situación tributaria del presunto infractor. La exposición de motivos de la Ley 58/2003 señala que la clasificación tripartita supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija, por ello –continúa la exposición de motivos– en el nuevo sistema:

- Las infracciones que generan perjuicio económico –tipificadas en los artículos 191 a 197 de la Ley 58/2003– se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado

mientras que las de obligaciones materiales dan lugar a infracciones de omisión o de defraudación.

³⁵⁰ Miguel Ángel Sánchez Huete. “Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario: evolución histórica y cuestiones vigentes”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 68/2005.

medios fraudulentos; en ausencia de ambas circunstancias –ocultación inferior a 3.000 euros–, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia ley le otorga esa calificación.

- Las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar. Estas infracciones que no causan perjuicio económico están tipificadas en los artículos 198 a 206 de la Ley 58/2003 y, por tanto, las respectivas sanciones no se incrementan con este criterio de graduación.

La clasificación legal de las infracciones tributarias –tipificadas en los artículos 194 a 206 de la Ley 58/2003– puede vulnerar el principio de proporcionalidad, por ejemplo, una infracción clasificada como “muy grave” contraviene el citado principio, ya que el legislador presume, en todo caso, que la conducta del presunto infractor es dolosa, por ello, si el instructor no prueba el dolo, debe sobreseer el expediente, en similares términos, la clasificación legal de una infracción tributaria como “grave” presupone que el presunto infractor ha incurrido en culpa, lo que también resulta desproporcionado, pues si incurrió en dolo verá reducida su sanción y si actuó con negligencia simple será sancionado con una pena superior a la gravedad del ilícito cometido. Esta clasificación legal de las infracciones tributarias, ha trasladado el principio de proporcionalidad a la graduación de las sanciones tributarias, si bien, esa aplicación tampoco será frecuente con el régimen sancionador actual, al haberse eliminado los límites máximo y mínimo en la mayoría de las sanciones, convirtiendo al instructor del expediente sancionador en un mero autómatá recaudador que carece de todo margen de discrecionalidad –libre albedrío– para cuantificar la sanción, ya que, siguiendo con la exposición de motivos de la LGT, “por lo que se refiere a la cuantificación de las sanciones y al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje

fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer”.

b) La graduación de la culpa. La LGT en la redacción dada por las Leyes 10/1985 y 25/1995, y más recientemente la Ley 1/1998, suponen nuevos avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional (SSTC 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, ya citada), si bien, la Ley 58/2003 no incorporó a su texto, como sabemos, el artículo 33.1 de la Ley 1/1998 que presumía la buena fe de los contribuyentes en su actuación con la Administración³⁵¹. La culpabilidad –ya sea en concepto de dolo o culpa, y dentro de este último, ya sea grave o leve– y su requisito básico, la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, han estado presentes en nuestro ordenamiento jurídico tributario desde la Ley 10/1985, habiendo declarado el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, ya citada) que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia³⁵², lo que evidencia, de un lado, que está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados, por lo que la Ley 58/2003 supone un claro retroceso, no solamente por omitir la buena fe del contribuyente, sino porque considera que la culpa levísima también es sancionable (LGT Art. 183.1), contrariando claramente la doctrina del Tribunal Constitucional plasmada en la sentencia 76/1990, antes citada, retroceso que se hace aún más patente al observar que el conflicto en la aplicación de la norma³⁵³,

³⁵¹ Ley foral 13/2000, de 14 de diciembre, general tributaria de Navarra, así como las respectivas normas forales generales tributarias de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa presumen la buena fe de los contribuyentes.

³⁵² Señala Juan Calvo Végez (“La exclusión de responsabilidad por infracción tributaria derivada del cumplimiento de los deberes de información y asistencia: algunas consideraciones”. *Gaceta Fiscal*, nº 270/2007) que dentro del ámbito tributario no se contiene una definición de conceptos tales como los de “diligencia” o “negligencia”, razón por la cual habríamos de acudir a lo dispuesto en el artículo 1104 del Código civil.

³⁵³ Señala Juan Calvo Végez (“Cláusula antiabuso *versus* fraude de ley: ¿Dos conceptos semejantes en la Ley general tributaria?”. *Crónica Tributaria*, nº 123/2007) que no resulta lógica la creación “improvisada” de un nuevo instituto jurídico como el del conflicto en la aplicación de la norma frente a otro tradicionalmente reconocido como ha sido el del fraude de

hasta la Ley 34/2015, no llevaba aparejado la imposición de sanciones³⁵⁴ (LGT Art. 15.3), lo que a todas luces era desproporcionado, pues mientras los grandes patrimonios podían planificar sus impuestos sin riesgo de ser sancionados, los errores del resto de los contribuyentes, por nimios que sean, serán calificados como infracción leve, aunque incurran en negligencia levísima. La culpa se gradúa en una de las siguientes formas:

– El dolo. Es la expresión máxima de la culpabilidad, pues sabiendo el presunto infractor que una conducta está castigada por la ley decide ejecutarla, de tal forma que realiza la misma intencionadamente y a sabiendas, por tanto, el dolo es la conciencia y voluntad del sujeto activo de realizar el tipo objetivo, es decir, supone conocimiento del ilícito y voluntad de infringir la norma, por lo que actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo. El dolo requiere la concurrencia de dos elementos: el intelectual o cognitivo (saber lo que se hace) y el volitivo (querer hacerlo):

- Elemento intelectual. El sujeto activo debe saber qué es lo que hace y conocer los elementos que caracterizan su acción como acción típica. El autor ha de conocer los elementos objetivos integrantes del tipo del injusto, por ello, la vertiente negativa de este elemento intelectual del dolo es el error de tipo –el acusado habría actuado sin el conocimiento preciso de la antijuridicidad de su conducta– o de prohibición, el acusado pensaba que estaba obrando lícitamente.
- Elemento volitivo. Para actuar dolosamente es necesario, además, querer realizar los elementos objetivos del tipo. La doctrina penalista distingue entre el dolo directo y el eventual: en el dolo directo el autor quiere realizar

ley, y menos aún, cuando para su descripción se emplean expresiones imprecisas tales como la relativa a comportamientos notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

³⁵⁴ Francisco Javier Alonso Madrigal y Francisco Javier Gómez-Lanz (“Fraude a la ley tributaria. Ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 54/2006) comentando la sentencia 120/2005 del Tribunal Constitucional de 10 de mayo, señalan que el citado órgano confunde la ausencia de sanción administrativa para las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria con la ausencia de tipificación, en lo que parece tener razón a la vista del artículo 206 bis de la Ley general tributaria incorporado por Ley 34/2015.

el resultado o lo admite como necesariamente unido a éste; en el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo su eventual realización, de forma que “cuenta con él”, “admite su producción” o “acepta el riesgo”. El dolo eventual constituye la frontera entre el dolo y la culpa o imprudencia grave. La conducta se realizaría con dolo eventual si el autor actuaría aun cuando fuera segura la producción del resultado, mientras que sería imprudencia si hubiera dejado de actuar de haberse representado el resultado como de segura producción.

– La culpa y la negligencia. La culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido. La culpa supone la omisión del cuidado y atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro. Concorre la culpa o imprudencia en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible, por tanto, la culpa no requiere una voluntad manifiesta y directa de infringir la norma, pues la desaprobación jurídica no recae sobre el fin de la acción, sino sobre la forma de realización de la misma o la elección de los medios para realizarla. La norma sanciona la culpa o imprudencia para procurar que no se produzca una lesión del deber de cuidado y para que se actúe con la diligencia debida, si bien en la apreciación de la culpabilidad se debe tener en cuenta un elemento normativo y otro de capacidad del sujeto, el primero, se relaciona con los patrones de comportamiento que, en el caso de culpa grave se refiere a la omisión del cuidado más elemental, mientras que en la culpa leve o simple negligencia se refiere al cuidado que corresponde al comportamiento de una persona cuidadosa o diligente, el segundo, el relativo a la capacidad y previsibilidad del sujeto se refiere a la capacidad del mismo para conocer o prever y para evitar el resultado, que dependerá, lógicamente, de la capacidad intelectual de quien actúa, por lo que para apreciar si un sujeto ha actuado o no culpablemente es preciso tener en cuenta las circunstancias concretas del caso, tanto las objetivas como las personales, lo que supone ponderar las circunstancias

personales del autor³⁵⁵ –tamaño de la empresa, carácter habitual o excepcional del error cometido, actividad, etc.–. Según su conocimiento, la doctrina distingue entre culpa consciente e inconsciente, y según su gravedad entre culpa o negligencia grave, leve y levísima:

- La culpa es consciente cuando el sujeto se representa la posibilidad del evento dañoso y, no obstante, actúa confiando en que no se producirá.
- La culpa es inconsciente cuando falta toda representación de aquella posibilidad, aunque el sujeto pudo y debió haber imaginado lo que había de ocurrir.
- Hay culpa o negligencia grave cuando no se emplea la diligencia que todos los hombres, incluso los menos cuidadosos, suelen mostrar en sus asuntos y negocios. Se refiere a la omisión del cuidado más elemental.
- Hay culpa o negligencia leve o simple negligencia cuando no se presta la atención o no se tiene el cuidado que en general pondría un buen padre de familia o un ordenado comerciante, actuando de forma contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Se refiere al cuidado que corresponde al comportamiento de una persona normal, lo que supone que para la comisión de una infracción no se exige un claro ánimo de defraudar, sino que bastará con “un cierto desprecio o menoscabo de la norma”.
- La culpa o negligencia es levísima cuando no se despliega la diligencia que pondría una persona vigilante y cuidadosa. Se refiere al cuidado que corresponde al comportamiento de una persona especialmente diligente. La posibilidad de sancionar “cualquier grado de negligencia” ha sido rechazada por la doctrina y la jurisprudencia (STS 3ª, 06.06.2008, recurso

³⁵⁵ Los Tribunales han apreciado la condición subjetiva del obligado tributario para examinar la culpabilidad y el error, señalando reiteradamente que la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse, señalando la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1987 que no era aplicable el error “por las circunstancias del contribuyente, cuya condición de profesional le hace especial conocedor de los requisitos y obligaciones” de toda índole inherentes al sector de actividad en el que opera, y la de 9 de marzo de 1993 que “la cualificación personal del sujeto, que era corredor de comercio, permite presumir que difícilmente podía desconocer sus obligaciones fiscales que, además, incumplía varios años consecutivos”.

de casación para unificación de doctrina 146/2004), con base en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, ya citada, que aclaró que en el ámbito tributario la responsabilidad objetiva, por el mero resultado, no existe, afirmando que “más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados”, dando a entender que la exigencia de una culpa levísima es más propia de especialistas que de ciudadanos³⁵⁶.

c) La culpabilidad por negligencia de un tercero³⁵⁷. La presunta negligencia de un tercero al que se encomienda el cumplimiento de las obligaciones tributarias –el control de los hechos no lo dirige directamente el contribuyente– no exime de responsabilidad, ya que la culpa no sólo es *in omitiendo*, sino *in vigilando* e *in eligendo*. La jurisprudencia se ha mostrado unánime en imputar la responsabilidad al titular de la obligación tributaria (LGT Art. 17.4), sin perjuicio de las acciones de responsabilidad contractual que puedan derivarse de los contrato de servicios o de apoderamiento, entre cliente y contribuyente. A título de ejemplo, podemos citar las siguientes sentencias:

- La 246/1991 del Tribunal Constitucional, de 19 de diciembre de 1991, consideró responsable de una infracción a una sociedad por el incumplimiento del deber de vigilancia de los administradores, por hechos imputables a un empleado no administrador.
- La del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2011 (3ª, recurso 325/2008) declaró, en un supuesto de declaración de responsabilidad subsidiaria, que la comisión de infracciones tributarias por la sociedad

³⁵⁶ Hemos identificado las infracciones muy graves con el dolo, las graves con la imprudencia grave y las leves con una interpretación irrazonable de la norma, pero si la negligencia levísima también fuera punible, significaría que toda interpretación que se aparte del criterio de la Administración es sancionable.

³⁵⁷ En el delito contra la Hacienda pública, según Miguel Ángel Martínez Lago (“Participación en infracciones ... ya citada), está abierta la naturaleza común o especial del citado delito, pese a la jurisprudencia del Tribunal Supremo –arranca de la sentencia de 25 de septiembre de 1990–, que considera que sólo puede cometer delito fiscal, como autor, el sujeto pasivo del impuesto defraudado, pues lo relevante, a efectos de determinar la participación del *extraneus*, es averiguar quién ostenta el dominio de la acción y del hecho delictivo.

administrada es suficiente para denotar una falta de diligencia, en forma de culpa *in eligendo* o *in vigilando* del administrador “nominal”, en el cumplimiento de las funciones propias de su cargo, debiendo responder frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo.

- La 238/2005 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 6 de mayo, (3^a, recurso 651/2003) señala: “En el presente caso, los recurrentes pretenden justificar la ausencia de culpabilidad en la deslealtad de la conducta de su gestor fiscal, lo que dio lugar a la falta de ingreso que se imputa, sin que sea admisible apreciar –a su juicio– una culpa *in vigilando* por no haber ingresado unas cuotas tributarias, cuyo importe fue entregado al gestor para su ingreso en la Hacienda pública, en la confianza legítima de que tal ingreso se había producido realmente. Para resolver esta cuestión, hemos de partir de que las infracciones administrativas, como es sabido, pueden ser imputadas a título de mera negligencia o culpa, la cual incluye, también la culpa *in vigilando*, y en este punto tenemos, que el supuesto que ahora analizamos no es un supuesto aislado, en el que se hubiera detectado por primera vez una irregularidad en la gestión fiscal respecto de ese impuesto y en ese único ejercicio”.

d) El error. El error –la cara negativa del dolo– consiste en la falsa representación de la realidad, incrementándose la posibilidad de cometerlo en caso de normas complejas, oscuras o cambiantes, por lo que en materia tributaria se ve favorecido por las siguientes circunstancias: a) la generalización de los impuestos, que afectan a todos los ciudadanos, los cuales no poseen idéntica cultura jurídica en general, ni tributaria en particular; b) la complejidad y mutabilidad del sistema tributario; c) la generalización del sistema de autoliquidación, que impone al sujeto pasivo la obligación de aplicar y autoliquidar el tributo; d) la elevada presión fiscal indirecta³⁵⁸. Dentro del error

³⁵⁸ La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria nº 2867/1997 ya señaló: “A los sujetos pasivos cada vez se les exige un mayor grado de participación y colaboración en la

hay que distinguir, y no son clasificaciones excluyentes, por un lado, entre el vencible y el invencible, por otro, entre el error de hecho y el de derecho, si bien los aritméticos prácticamente han desaparecido de los procedimientos de aplicación de los tributos, ya que el “contribuyente telemático” no puede cometer este tipo de errores en las declaraciones presentadas por internet.

– El error invencible o excusable es aquél que no se hubiera podido evitar aunque se hubiera puesto el cuidado o diligencia necesario, por tanto, excluye la responsabilidad cuando se alegue y pruebe por quien lo padezca, teniendo en cuenta las circunstancias psicológicas y de cultura del presunto infractor. El error vencible o evitable es aquel que se hubiera podido evitar poniendo el cuidado o diligencia necesario, por lo que este tipo de error sólo excluye el dolo, pero no la culpa, dejando, por tanto, subsistente la responsabilidad tributaria, ya que si la equivocación es fruto de una inexcusable falta de atención, el error no exonera de responsabilidad a su autor, sin que sea obstáculo el que no haya concurrido la voluntad en quien padeció el error, ya que la culpa puede ser tanto consciente como inconsciente.

– Los errores de hecho –ajenos a cualquier valoración técnica o jurídica– se producen en caso de desconocimiento o errónea representación de una realidad extrajurídica, pero sólo el error material que sea invencible excluye la

gestión tributaria, sobre la base de preceptos reglamentarios a menudo incompletos, confusos y sometidos a cambios incesantes. Admitir, a tales efectos de integrar el concepto de simple negligencia, el tradicional principio recogido en el Código civil en virtud del cual la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, con completo desconocimiento de la teoría del error de prohibición, tanto más posible y presente cuando el conocimiento de la antijuridicidad debe abarcar el de una multiplicidad de normas meramente reglamentarias, es introducir, sin más, un principio de responsabilidad objetiva o por el resultado inconciliable con el Estado de Derecho. Si resulta difícil a los expertos orientarse en el *mare magnum* normativo que es hoy nuestro Derecho tributario, más dificultad todavía encontrarán los administrados para conocer el exacto, preciso y puntual cumplimiento de sus obligaciones sustantivas y formales para con la Hacienda pública. En tal caso, no se puede exigir lo imposible ni, menos aún, sancionarlo sin tener en cuenta el grado de complejidad de la obligación incumplida y, en el caso presente, su consignación en una norma de carácter reglamentario, remitida, en cuanto a la integración de los epígrafes, en el Real Decreto Legislativo 1175/1990. Es decir, para conocer la obligación de declarar con arreglo a unas determinadas normas, habría que conocer y comparar diversas normas jurídicas e interpretarlas rectamente, lo que dista de estar al alcance de los ciudadanos, máxime cuando, como en el presente caso, no es clara ni precisa la inclusión de la actividad en el seno del régimen tributario exigido, más que por vía interpretativa”

culpabilidad y, consecuentemente, exonera de responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria, por el contrario, son errores de derecho los que precisan de interpretación o requieren de una valoración jurídica. La regla general está contenida en el artículo 105.2 de la Ley 30/1992, actual 109.2 de la Ley 39/2015, que dispone que “las Administraciones públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos”, y más específicamente en el ámbito tributario, los respectivos procedimientos de aplicación –incluso hay un procedimiento concreto para rectificarlos, el de verificación de datos (LGT Art. 131)– y de revisión de los tributos, establecen la posibilidad de rectificar los errores materiales o de hecho, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. El Tribunal Supremo (STS 3ª, 29.09.2011, recurso 2488/2008) mantiene una aplicación restrictiva del error de hecho, exigiendo los siguientes requisitos: a) se excluyen los errores de concepto, es decir, sólo se incluyen como errores materiales aquellos que resultan ajenos a cualquier valoración, opinión o criterio de aplicación; b) ha de ser un error evidente y palmario, que pueda comprobarse a partir del propio expediente administrativo; c) la rectificación no ha de variar el contenido objetivo del acto corregido, es decir, siempre es exigible que el acto rectificador muestre un idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio del rectificado, para que, amparada la Administración en su potestad rectificadora, no pueda encubrir una auténtica potestad revocatoria. El error de derecho o de prohibición³⁵⁹ se produce en caso de ignorancia o equivocada interpretación de una norma –el sujeto pasivo sufre una equivocación sobre el alcance antijurídico de su conducta–, pero para que este error de derecho sea invencible y, por tanto, exima de responsabilidad,

³⁵⁹ En Derecho penal, el error de prohibición es la creencia errónea de estar obrando lícitamente, ya sea porque el agente ignora la existencia de una norma prohibitiva (error de prohibición directo), o bien porque obra en la errónea creencia de estar amparado por una eximente de responsabilidad criminal (error de prohibición indirecto); si el error de prohibición es invencible excluye la responsabilidad criminal, reduciéndose la pena en uno o dos grados si fuera vencible. El error de tipo es el conocimiento equivocado sobre un elemento esencial del tipo penal o sobre un elemento accidental que opere como factor agravatorio, ya sea determinando un tipo cualificado, o bien una circunstancia agravante; el error de tipo invencible excluye la responsabilidad criminal, castigándose como imprudente si el mismo es vencible (CP Art. 14).

es necesario que el contribuyente haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (LGT Art. 179.2.d) que, entre otros supuestos, se entenderá producida en los siguientes casos:

- Que haya interpretado la norma de forma razonable. Lo razonable –atributo predicable de cualquier operador jurídico, no sólo de la Administración– supone la existencia de una norma que de cobertura aparente al comportamiento realizado, aunque posteriormente no resulte aplicable al caso, es decir, requiere que esté respaldada por una fundamentación objetiva, por lo que no es aplicable cuando la norma es clara, ni cuando la supuesta interpretación es incoherente, ni cuando la doctrina de los órganos judiciales es uniforme, por ello, el contribuyente no podrá ser sancionado cuando interprete los términos empleados en las normas tributarias de una forma jurídica, técnica o usual, ni cuando existan pronunciamientos judiciales contradictorios, si bien lo razonable no da cobijo a burdas interpretaciones divergentes o a errores materiales negligentes.
- Que haya presentado una declaración completa y veraz³⁶⁰. Los datos consignados en la declaración presentada deben ser ciertos, por tanto, a no ser que la duda interpretativa se refiera a la misma presentación de la declaración, se requiere la presentación de la misma y que no se haya omitido ningún elemento del hecho imponible, salvo que éste sea precisamente el objeto del debate.

El supuesto de interpretación razonable de la norma³⁶¹ es la causa principal de exoneración de responsabilidad y de más frecuente aplicación práctica, en la que

³⁶⁰ Falta en nuestro derecho un precepto similar al artículo 1732 del *Code Général des Impôts* de Francia, la denominada mención expresa, que habilita al contribuyente a presentar junto con la declaración las aclaraciones pertinentes que avalen la interpretación que hace de la ley.

³⁶¹ Señala Ramón Falcón y Tella (“La motivación de las sanciones y la STS 10 julio 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente”. *Quincena Fiscal*, nº 7/2008) que lo que importa no es tanto la claridad u oscuridad de la norma, ni siquiera la mayor o menor complejidad de los hechos, lo que importa es si la conducta del sujeto es o no razonable, tanto al interpretar como al aplicar la norma, incluyendo por tanto la calificación de los hechos.

el instructor del expediente, según Gutiérrez Bengoechea³⁶², debe valorar tanto las circunstancias objetivas como subjetivas que concurren en el presunto infractor —el sistema de autoliquidación le traslada el riesgo del error—, las primeras, nos llevan a los criterios de interpretación de los artículos 12 a 16 de la Ley 58/2003, las circunstancias subjetivas, atienden a la cualificación cultural y profesional del intérprete, por lo que existen abundantes pronunciamientos que han intentado delimitar este concepto, haciendo hincapié, entre otros, en la novedad de la norma, la ausencia de desarrollo reglamentario, la existencia de una laguna normativa, la oscuridad o complejidad de la norma, la existencia de discrepancias razonables en la calificación o valoración de las operaciones, variedad de criterios administrativos o jurisdiccionales, planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, etc., señalando Calvo Ortega³⁶³ que, al aumentar la dificultad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, disminuye el grado de culpabilidad.

Como en tantas ocasiones, esta materia hay que analizarla a través de la jurisprudencia, habiendo declarado la Sala Tercera del Tribunal Supremo que el obligado tributario no incurre en responsabilidad cuando presenta una declaración completa y veraz, cuando la regularización administrativa obedece a una diferencia de criterio razonable y cuando el contribuyente incurre en error de derecho. La eximente de declaración completa y veraz viene recogida en la sentencia de 21 de septiembre de 1987 que establece: “Cuando el declarante, como en este caso, expone todos los datos y factores que, a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica. Por

³⁶² Miguel Gutiérrez Bengoechea. “Causas eximentes de responsabilidad tributarias”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

³⁶³ Cita tomada de José Pedreira Menéndez en “La evolución jurisprudencial del principio de proporcionalidad en el procedimiento sancionador tributario”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

su parte, la diferencia de criterio razonable³⁶⁴ la podemos ver en la de 2 de noviembre de 1987 que dispone: “Ahora bien, y desde una faceta subjetiva, no cabe negar que una diferencia de criterio razonable y razonada respecto de la interpretación de las normas tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente complejas, puede ser causa de exclusión de la culpabilidad (...) El principio en virtud del cual la ignorancia de las Leyes no excusa su cumplimiento (Cc Art. 6.1) ha de ser matizado, en el ámbito de la potestad sancionadora, mediante las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes y, por ello, determinantes de la actuación o inactividad del inculpaado (...) Al ciudadano común que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características y desprovistas de exactitud. Ello elimina la malicia, o dolo en su denominación tradicional y por tanto excluye la culpabilidad”. Y el error de derecho³⁶⁵ en la de 8 de mayo de 1997 que declara: “Es antigua y constante la doctrina de esta Sala respecto a que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser materia sancionable, en la medida que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible”.

³⁶⁴ En similares términos, la de 31 de mayo de 2005 (3ª, recurso 2428/2000) señala: “El Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el ámbito sancionador específicamente tributario, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Y en este sentido, ninguna divergencia razonable de interpretación puede apreciarse, la cual, por cierto, ni siquiera se alega, dada la claridad de los preceptos aplicados respecto de los que la actora en realidad no ofrece una interpretación jurídica divergente sino que se limita a manifestar su desacuerdo. En consecuencia, tal conducta no puede ser calificada sino como voluntaria y culpable, de acuerdo con la construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad en materia tributaria, no pudiendo, por tanto, quedar ajena al ejercicio de la potestad sancionadora de la Hacienda pública”.

³⁶⁵ En similares términos, la de 24 de octubre de 2013 (3ª, recurso 4609/2011) que dispone: “La comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción, en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, lo cierto es que en el caso enjuiciado no se justifica que concurra una interpretación razonable de la norma, sino más bien una interpretación interesada de unas normas cuya oscuridad no acredita”.

e) La culpabilidad de las personas jurídicas. Señala Bosch Fernández³⁶⁶ que, desde un punto de vista de *lege ferenda*, se debe admitir la afirmación de Pont Mestres y Pont Clemente que “el verdadero infractor tributario es siempre la persona física, que no hay infracción sin actuar humano”, pero desde un punto de vista de *lege data*, no se puede admitir, siguiendo a Arias Velasco, que la sanción alcance a los administradores porque los sujetos infractores son las personas jurídicas, en realidad, en esta materia hay una asimetría entre el Derecho penal y el Derecho tributario, en el primero, no es posible que las personas jurídicas cometan delitos ni, por tanto, que incurran en culpabilidad, el Derecho tributario, por el contrario, admite ambas consecuencias, al estar catalogadas como sujetos infractores y admitirse su culpabilidad. En Derecho penal –en el que rige el principio *societas delinquere non potest*–, es imposible que una persona jurídica cometa un delito, por lo que no incurre en culpa alguna, al ser una mera ficción, si bien la Ley 5/2010 las hace criminalmente responsables de los que puedan cometer las personas físicas de ellas dependientes, sin embargo, el Derecho administrativo, en general, y el tributario, en particular (LGT Art. 35.4), consiente que las personas jurídicas pueden ser sujetos infractores, lo que implícitamente les atribuye la capacidad de ser culpables y de cometer infracciones, es más, en Derecho tributario es imputable cualquier ente que sea capaz de presentar una declaración tributaria, ya sea persona física, jurídica o una entidad sin personalidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, sin que ello suponga, en la postura hasta hoy dominante, que en estos casos no opere el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que este principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas.

Así, la sentencia del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre, señaló que el principio de personalidad de la pena “no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en

³⁶⁶ Blanca Bosch Fernández. “Las partes en el procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a la parte acusada”. *Crónica Tributaria*, nº 98/2001.

absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos”. El Tribunal Supremo (STS 15.04.1996) se pronuncia de forma similar: “La doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su sentencia 246/1991, de 19 de diciembre, y la del Tribunal Supremo, desde la sentencia de la Sala de revisión de 20 mayo 1992, eliminando vacilaciones anteriores, en la que se afirma que el Derecho administrativo admite la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles capacidad infractora, sin que esto signifique que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a las personas jurídicas nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos, pues falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir normas a las que están sometidas. Capacidad de infracción y, por tanto, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz y por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sujeta al cumplimiento de dicha norma, asumiendo así, en este caso, la sociedad titular de la empresa operadora la responsabilidad administrativa”.

Si como hemos afirmado, los delitos y las infracciones son ontológicamente iguales, es insostenible que ambos ilícitos, en sede de las personas jurídicas, se gobiernen de forma tan contradictoria, por lo que, en buena lógica, debería admitirse que sólo las personas físicas son capaces de cometer infracciones

tributarias, siendo por ello las únicas a las que se puede considerar culpables, si bien, se debería sancionar tanto a las físicas como a las jurídicas, al ser estas últimas responsables, ahora sí, tanto en Derecho penal como en tributario, de las infracciones cometidas por las personas físicas de ellas dependientes, siendo de esta opinión Casana Merino³⁶⁷, que considera que el juicio de culpabilidad no cabe exigirlo a las personas jurídicas, y que la simple negligencia, como límite máximo de responsabilidad, habría de concurrir en las personas físicas a través de las cuales actúa la persona jurídica. Esta asimilación, además de respetar el principio de responsabilidad y el de culpabilidad, elimina los problemas que plantean las derivaciones de responsabilidad y posibilitaría un cumplimiento más respetuoso de las normas tributarias por parte de las sociedades mercantiles, ante la posibilidad de sancionar tanto a los administradores como a las propias empresas, ahora bien, la Ley orgánica 1/2015 ha posibilitado que las personas jurídicas queden exentas de responsabilidad si cumplen los requisitos establecidos en el artículo 31 bis.2 del Código penal, fundamentalmente, que el órgano de administración haya adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyan las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

B. La calificación de las infracciones tributarias

La LGT, ya sabemos, clasifica las infracciones tributarias “en” leves, graves y muy graves (LGT Art. 183.2) y las califica “como” leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 bis de la Ley 58/2003 (LGT Art. 184.1), pero mientras la clasificación (culpa abstracta) y calificación (culpa concreta) de las tipificadas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT la efectúa el instructor del expediente, en el resto de las infracciones dicho papel lo asume el propio legislador, predeterminando el grado de culpabilidad de los sujetos infractores. La diferencia entre ambas funciones se

³⁶⁷ Fernando Casana Merino. “La configuración del ilícito tributario según el artículo 77 de la Ley general tributaria”. *Impuestos*, nº 1/1990.

aclara si consideramos que la clasificación es previa a la calificación, es decir, las infracciones muy graves, a efectos de esta clasificación, se identifican con el dolo y desde la óptica de la calificación con los medios fraudulentos, las graves, en su clasificación se equiparan a la culpa o negligencia grave y en su calificación con la ocultación, y las leves, se clasifican en torno a la negligencia simple e incluso levísima –también ocultación inferior a 3.000 euros–, pero ¿cómo se califican? La LGT no suministra ningún criterio de calificación, por lo que acogemos el de la interpretación no razonable de la norma, lo que excluye que pueda incurrirse en este tipo de infracción por negligencia levísima³⁶⁸, debiendo acreditar la Administración la mala fe³⁶⁹ del presunto infractor. La culpabilidad, abstracta o concreta, se erige en el criterio de clasificación y calificación de las infracciones tributarias, pues la LGT, en palabras de su exposición de motivos, pretende potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad, en especial, la ocultación y los medios fraudulentos (LGT Art. 184), si bien, el propio legislador marca determinadas pautas, así por ejemplo, sorprende que la inmensa mayoría de las infracciones las califique como graves, que la infracción por dejar de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, en ningún caso, sea infracción leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción (LGT Art. 191.2.c), que la infracción por no presentar el modelo 720, relativo a la obligación de declarar bienes situados en el extranjero, sea calificada de muy grave³⁷⁰, etc. El Tribunal Constitucional (STC 76/1990, ya citada),

³⁶⁸ De esta opinión es Antonio García Gómez (*La simple negligencia en la comisión de las infracciones tributarias*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2002, página 81) que, sin perjuicio de la virtualidad reconocida a la culpa levísima en otros ámbitos del derecho, como el civil o el administrativo, en el campo de la infracción tributaria sólo son sancionables, en cuanto constitutivas de infracción, las acciones u omisiones tipificadas en las normas en las que, al menos, no se haya puesto la diligencia media.

³⁶⁹ En realidad, esta exigencia es aplicable a todas las infracciones tributarias, pero en las leves requiere un esfuerzo motivador, ya que los medios fraudulentos y la ocultación nos llevan directamente a la mala fe.

³⁷⁰ Esta infracción es compatible con la infracción muy grave derivada del incremento no justificado de patrimonio, cuya sanción asciende al 150 por cien de la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación del tipo marginal del impuesto que grava la renta de las personas físicas.

establece de forma meridiana que en nuestro derecho no puede existir una infracción sin la existencia de un mínimo de culpa imputable a una persona, desterrando cualquier forma de responsabilidad objetiva o basada en el mero resultado –el principio *nulla poena sine culpa*, se aplica a infractores, sucesores y responsables– señalando que “toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenidos mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre los mismos”.

a) Motivación de las sanciones tributarias. La motivación del acto administrativo cumple una triple función (STS 18.04.1990): a) garantiza la seriedad en la formación de la voluntad del órgano que dicta el acto; b) ofrece al administrado mayores garantías a la hora de impugnarlo concediéndole la posibilidad de conocer los fundamentos de la decisión; c) aporta los datos necesarios para poder llevar a cabo el control jurisdiccional de la Administración. Hemos dicho, en negativo, que sin motivación no hay sanción, ahora en positivo, vamos a determinar cómo se motivan las mismas, bien entendido, que la sanción no motivada o deficientemente motivada es nula de pleno derecho, ya que el expediente sancionador sólo se puede iniciar una vez³⁷¹ (LGT 211.4, *ne bis in idem* procedimental). El artículo 138.1 de la Ley 30/1992, actual 88.1 de la Ley 39/2015, prescribe que “la resolución que ponga fin al procedimiento habrá de ser motivada y resolverá todas las cuestiones planteadas en el expediente”, y, el 210.4 de la Ley 58/2003 que “en la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos”.

La exigencia de motivación –Gil Cruz³⁷² engarza la motivación con los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad, seguridad jurídica, igualdad y tutela judicial efectiva– se puede predicar tanto de los órganos

³⁷¹ Ramón Falcón y Tella. “El plazo para iniciar el expediente sancionador”. *Quincena Fiscal*, nº 10/2007.

³⁷² Eva María Gil Cruz. *La motivación de los actos tributarios*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor 2003, página 23.

judiciales como de los órganos administrativos –en la Constitución sólo está prevista expresamente para las sentencias (CE Art. 120.3)–, ahora bien, como la función de los jueces de lo contencioso es revisar la actuación de la Administración, la motivación de las sanciones corresponde al órgano de la Administración, y, en este sentido, hay que constatar que el citado requisito se cumple cuando el instructor del expediente sancionador, primero, motiva la clasificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 193 de la Ley 58/2003, segundo, motiva la calificación de la infracción imputada, y tercero, motiva la graduación de la sanción, es decir, en todo caso la motivación alcanza a la calificación de la infracción –léase motivar la culpabilidad– y a la graduación de la sanción. La motivación de las propuestas y acuerdos de imposición de sanción, y, en especial, la motivación de la calificación de la conducta del presunto infractor y de la graduación de la sanción, debe ser adecuada y suficiente, debiendo probar el instructor del expediente, en cada caso concreto, tanto la culpa abstracta –dolo, culpa o negligencia–, como la concreta, calificando la infracción, según se hayan utilizado medios fraudulentos, ocultado elementos del hecho imponible a la Hacienda pública o interpretado la norma de forma no razonable. La motivación³⁷³ adecuada y suficiente “no requiere una exhaustiva y completa referencia fáctica y jurídica del proceso conformador de la voluntad administrativa” (STS 27.05.1988), ya que la normativa “sólo exige que la motivación sea sucinta, referida a hechos y fundamentos jurídicos de la decisión, lo que es indudable sinónimo de suficiente o bastante para que se logre la finalidad propuesta, sin necesidad de complejos análisis ni razonamientos” (STS 03.03.1990), puesto que “no es posible confundir la brevedad y concisión de una resolución administrativa con su falta de motivación” (STS 23.06.1992).

³⁷³ Se admite la motivación por remisión o *in aliunde*, siempre que el reenvío se produzca de forma expresa e inequívoca y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite, según ha reiterado el Tribunal Constitucional en sentencia 144/2007, de 18 de junio: “Dentro de las modalidades que puede revestir la motivación hemos afirmado que la fundamentación, por remisión o *aliunde* –técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite– no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva”.

Los requisitos anteriores, al estar vinculados a la tutela judicial efectiva, se cumplen cuando concurren determinadas circunstancias:

- La motivación es adecuada o idónea cuando permite conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales que fundamentan la decisión, por lo que no cumplirán este requisito aquellas motivaciones predeterminadas en modelos confeccionados en serie que no permitan conocer el proceso lógico y jurídico que determina la decisión concreta, siendo reiterada la doctrina que señala que la fundamentación de la resolución es insuficiente cuando sólo indica la norma y el porcentaje aplicable. La sentencia del Tribunal Constitucional 36/1989, de 14 de febrero, expone que “no es exigible una pormenorizada respuesta a todas las alegaciones de las partes, sino que basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permitir su eventual control jurisdiccional”, y la 100/1987 del citado órgano, de 12 de junio, que la motivación no exige “una exhaustiva descripción del proceso intelectual que le ha llevado a resolver en un determinado sentido, ni le impone una determinada extensión, intensidad o alcance en el razonamiento empleado, sino que para su cumplimiento es suficiente que conste de modo razonablemente claro cuál ha sido el fundamento de derecho de la decisión adoptada, criterio de razonabilidad que ha de medirse caso por caso, en atención a la finalidad que con la motivación ha de lograrse”.
- La motivación debe ser suficiente, lo que no impide que pueda ser sucinta, y al contrario, la extensión de los fundamentos de derecho no implica que la resolución esté motivada. Así, la sentencia del Tribunal Constitucional 36/1982, de 16 de junio, declaró que la motivación “debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos; mas la doctrina del Tribunal Supremo, en relación a dicha exigencia, ha precisado que la motivación escueta o sucinta, si es suficientemente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea su nulidad”. El Tribunal Supremo se ha pronunciado en estos términos (STS 3ª, 27.04.2015, recurso 1683/2012): “La no

conurrencia de alguno de los supuestos del artículo 179.2 de la Ley general tributaria, resulta insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en los mencionados preceptos tributarios, entre otras razones, porque no agotan todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad (...) de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente. Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias”.

El artículo 153.g) de la Ley 58/2003, con el que se abre la subsección dedicada a la “Terminación de las actuaciones inspectoras”, obliga al actuuario que extiende un acta a pronunciarse en el propio documento sobre la existencia o inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, y, dentro del procedimiento sancionador, el artículo 211.3 de la misma ley establece: “La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la

infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad”.

De acuerdo con lo anterior, en caso de apreciarse la existencia de responsabilidad, en el contenido de la resolución, habrá que distinguir entre hechos y fundamentos de derecho; a los hechos es plenamente aplicable el artículo 138.2 de la Ley 30/1992, actual 90.2 de la Ley 39/2015, que establece que “en la resolución no se podrán aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento, con independencia de su diferente valoración”, y, respecto de los fundamentos jurídicos, como mínimo, deberán contener las siguientes especificaciones:

- Determinación de la competencia, identificando el órgano competente para iniciar y para resolver el expediente.
- La determinación de la infracción cometida, que supone constatar: a) que la conducta del presunto infractor, de acuerdo con los hechos probados, se subsume en el tipo de la correspondiente infracción (dejar de ingresar en plazo, obtener indebidamente devoluciones, etc.); b) que la conducta es imputable al presunto infractor a título de dolo o culpa, sin que sea suficiente indicar que en el expediente no concurren los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 179 de la LGT; c) la calificación de la infracción tributaria, especificando si se han utilizado medios fraudulentos o ha habido ocultación del hecho imponible o interpretación irrazonable de la norma; d) la identificación de la persona o entidad infractora; e) la cuantificación de la sanción, con indicación de los criterios de graduación y de la reducción que proceda por conformidad y pronto pago.

b) La calificación unitaria. Los artículos 184.1 de la Ley 58/2003 y 3.1 del Real Decreto 2063/2004, disponen que la calificación de la infracción tributaria se llevará a cabo de forma unitaria por “cada infracción” cometida, conforme al

resultado de “analizar globalmente la conducta realizada” en relación con la infracción que, por tanto, quedará ubicada, exclusivamente, en una de las tres categorías de infracción –muy grave, grave y leve– previstas legalmente, lo que claramente vulnera el principio de proporcionalidad. La consecuencia de la calificación unitaria de la infracción, en el caso de multas proporcionales, es que la sanción se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda³⁷⁴, por ejemplo, la utilización de personas o entidades interpuestas (LGT Art. 184.3.3º.c) se califica, en todo caso, por nimia que sea su importancia en relación con la base de la sanción, como medio fraudulento, por lo que automáticamente se calificaría la infracción como muy grave, a pesar de que el resto de base se pueda calificar de grave o leve.

La calificación unitaria en caso de un único procedimiento de verificación, comprobación limitada o inspección que pueda referirse a varias conductas, supone la existencia de una infracción por cada una de las siguientes situaciones:

- Respecto de los conceptos tributarios con período impositivo (por ejemplo, IRPF) o con período de liquidación (por ejemplo, IVA), se considerará respecto de cada uno de los supuestos tipificados, que existe una infracción por cada tributo y período impositivo o de liquidación objeto del procedimiento de comprobación o investigación (RGRST Art. 3.2). Así, en el caso de la infracción por dejar de ingresar cuotas del impuesto sobre el valor añadido o cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, cuyos períodos impositivos son trimestrales o, en su caso, mensuales, corresponderá una sanción por cada período trimestral o, en su caso, mensual en el que se haya producido la falta de ingreso, sin que pueda calificarse y cuantificarse anualmente. Lo anterior no se trata de una cuestión meramente formal, sino que puede afectar a la existencia de la

³⁷⁴ La calificación unitaria de la infracción tributaria sólo se excepciona en el caso de regularización encubierta (LGT Art. 191.6), supuesto en el cual una infracción grave (en su caso, muy grave) puede coexistir con la leve cuando se produzca la citada regularización encubierta, por lo que el porcentaje de la sanción a imponer se calculará de forma “troceada” sobre cada uno de los dos tramos de base de la sanción.

infracción, a su calificación y a la cuantificación de las correspondientes sanciones.

- Respecto de los conceptos tributarios sin período impositivo ni de liquidación (por ejemplo, ISyD) o respecto de los hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica (por ejemplo, IVA a la importación), habrá una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetas al tributo.
- Respecto de las obligaciones formales, habrá una infracción por cada incumplimiento.

En caso de que se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, la calificación de la infracción supone considerar que se ha cometido una única infracción, y por ende, se impone una única sanción: a) respecto de los tributos con período impositivo o de liquidación, cuando los distintos procedimientos (por ejemplo, primero el de comprobación limitada y después el procedimiento de inspección), recaigan sobre el mismo tributo y período impositivo o de liquidación; b) respecto de los tributos sin período impositivo ni de liquidación o respecto de los hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, cuando los distintos procedimientos se refieran a la misma obligación tributaria. A este respecto, con base en lo dispuesto en el Real Decreto 2063/2004, conviene efectuar las siguientes precisiones:

- Importe a minorar del procedimiento sancionador anterior. El párrafo primero del artículo 3.3 del Real Decreto 2063/2004 permite compensar infracciones de distinta clase, al disponer: “Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los

tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos sancionadores anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria”. Este artículo sólo indica que la minoración se efectuará “en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos sancionadores anteriores” o “en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación provisionales”, pero no especifica si ha de atenderse al importe resultante antes o después de practicar las reducciones señaladas en el artículo 188 de la Ley 58/2003, ahora bien, si sólo se deduce el importe de la sanción reducida, se estarían exigiendo indirectamente las reducciones previamente practicadas, lo que no parece lógico y desincentiva la conformidad, por lo que ha de entenderse que el importe a minorar es el importe de la sanción bruta antes de aplicar las reducciones por conformidad y pago sin impugnación

- Posibilidad excepcional de sanciones negativas. La consideración en el expediente sancionador de nuevos datos desconocidos en los procedimientos instruidos con anterioridad podría dar lugar, en situaciones excepcionales, a una sanción de cuantía inferior a la impuesta inicialmente, en cuyo caso, dado que la sanción primitiva opera como una sanción “a cuenta” de posibles sanciones futuras, considerados todos los hechos de los que finalmente conozca la Administración, podría resultar que del posterior expediente sancionador resulte una cantidad a devolver a favor del obligado tributario, si bien, en la reforma operada por el Real Decreto 1065/2007, se aclara que sólo procederá dicha devolución si el importe de la sanción ha sido ingresado o compensado con otros créditos del contribuyente.
- Conformidad parcial en el procedimiento de inspección. Si de la propuesta resulta una cantidad a ingresar, el artículo 187.2 del Real Decreto 1065/2007 establece que cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y

liquidación, se procederá de la siguiente forma: acta de conformidad con liquidación provisional que contendrá los elementos regularizados a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad; y acta de disconformidad con liquidación definitiva que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, con deducción de la cuota incorporada al acta de conformidad. No obstante, este mecanismo de liquidación conduce a dos expedientes sancionadores independientes, el relativo al acta de conformidad llevará aparejado la correspondiente reducción por conformidad, y, en su caso, por pago y no impugnación, pero la sanción correspondiente al acta de disconformidad se liquidará en función de la cuota de dicha acta, sin reducción alguna, al haberse firmado el acta en disconformidad.

c) El problema de los límites y las sanciones mínimas. Sanz Gadea³⁷⁵, en una simplificación máxima, comentando el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, afirma que la fórmula para determinar la incidencia de la ocultación –léase, para calificar la infracción como grave– pone de relieve el error de salto propio de todo límite, pero en realidad lo que falla es el diseño del propio régimen sancionador, por lo que a la calificación unitaria de la infracción se refiere, al sancionar de forma uniforme el dolo, la negligencia grave y la simple negligencia, bien entendido que el dolo absorbe a los otros grados de culpabilidad.

El citado precepto dispone que se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o las presentadas incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento, es decir, que será infracción leve cuando el citado porcentaje sea igual o inferior a la referida cantidad, por tanto, lo que falla es el propio límite y su

³⁷⁵ Eduardo Sanz Gadea. “Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 61/2004.

consecuencia inmediata, la calificación unitaria de la infracción, vulnerando los principios de culpabilidad y de proporcionalidad. Por ejemplo, la infracción por dejar de ingresar (LGT Art. 191) se califica de forma unitaria por el instructor del expediente, como sabemos, pero en realidad, ese ilícito puede provenir de muy diferentes conductas, incluso alguna puede ser no sancionable, por lo que de *lege ferenda*, se debería modificar la LGT para que esa única infracción por dejar de ingresar, correspondiente a un período y ejercicio concreto, pudiese ser liquidada de forma única, pero calificándola de forma múltiple, ya sea leve, grave o muy grave, en función del grado de culpabilidad del presunto infractor. Esto es, la parte dejada de ingresar proveniente de la utilización de medios fraudulentos se sancionaría con multa proporcional del 100 al 150 por cien de la base de la sanción correspondiente a los citados medios fraudulentos, del mismo modo que se sancionaría con multa proporcional del 50 al 100 por cien la parte de base de sanción que se haya ocultado y con multa del 50 por ciento la parte de base de sanción que se corresponda con una infracción leve.

En definitiva, es la calificación unitaria –léase simplificación máxima– de la infracción, ya provenga del legislador o del instructor del expediente, la que distorsiona el régimen sancionador³⁷⁶, vulnerando los principios de culpabilidad y de proporcionalidad, como antes decíamos. El planteamiento anterior –suprimir la calificación unitaria y los límites– respeta los citados principios de culpabilidad y de proporcionalidad en el ámbito administrativo, pero queda pendiente el paso del ilícito administrativo al penal, pues como ya vimos, un fraude doloso de 120.000,00 euros constituye infracción tributaria muy grave, pero si lo incrementamos en un céntimo, se convierte en delito contra la Hacienda pública –en ambos supuestos se vulnera la misma norma–, lo que a todas luces vulnera el citado principio de proporcionalidad; la solución nos la ofrece el propio Código penal, aunque no para este tipo de delitos, cuando el artículo 385 ter dispone, en relación con los de seguridad vial, que el Juez o

³⁷⁶ Lógicamente esta simplificación máxima también se traslada a la liquidación de la sanción, pero teniendo en cuenta que las sanciones tributarias las liquida el “ordenador”, no resultaría más complejo liquidar de forma múltiple en función de la culpabilidad del presunto infractor.

Tribunal, razonándolo en sentencia, podrá rebajar la pena de prisión en atención a la menor entidad del riesgo causado y a las demás circunstancias del hecho, es decir, cuando la cuantía del delito contra la Hacienda pública supere ligeramente los 120.000 euros, de *lege ferenda*, el Juez o Tribunal debería tener la posibilidad de rebajar la pena en uno o dos grados.

En ocasiones, se tipifica una sanción estableciendo un tope mínimo y máximo, el primero puede vulnerar el principio de proporcionalidad cuando el cálculo de la sanción sea inferior a ese mínimo, pero con el tope máximo se pretende precisamente respetar el citado principio, para que la sanción no sea excesiva, bien entendido que estamos inmersos en el más puro automatismo, por ejemplo, el artículo 198 de la Ley 58/2003 sanciona la no presentación de declaraciones informativas –declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de las obligaciones de suministro de información– con multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a la misma persona o entidad, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000, por lo que si no se declaran menos de 15 datos la multa es desproporcionada, en definitiva, prima el *animus recaudandi* frente a los principios del Derecho tributario sancionador, temeroso el legislador de que las garantías penales mermen sus ingresos por multas pecuniarias.

C. Los criterios de graduación de las sanciones tributarias

El artículo 187 de la LGT contempla cuatro criterios de graduación de las sanciones tributarias: a) la comisión repetida de infracciones tributarias; b) el perjuicio económico para la Hacienda pública; c) el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación; d) el acuerdo o conformidad del interesado. Este precepto, que trataremos *in extenso* en otro capítulo, merece los siguientes comentarios:

- Los criterios indicados se aplican simultáneamente (LGT Art. 184.2).
- El acuerdo o la conformidad del interesado, en realidad, no es un criterio para graduar la sanción, pues nada tiene que ver con los principios de

culpabilidad ni de proporcionalidad, sino con evitar la conflictividad y asegurar el cobro de los créditos tributarios, si bien ya veremos que la Ley 58/2003 no prevé un trámite específico para esta fase del procedimiento.

- La reducción por acuerdo o conformidad sólo se aplica a las sanciones pecuniarias provenientes de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197, incluidas la infracción por no declarar bienes en el extranjero y la del conflicto en la aplicación de la norma, sin embargo, la reducción por pronto pago se aplica a cualquier infracción que no sea impugnada.
- Los verdaderos criterios de graduación –comisión repetida, perjuicio económico y anomalías contables– se emplean exclusivamente para incrementar la sanción inicial, de forma que, por decirlo en términos burdos, las únicas atenuantes son la conformidad y la reducción por pronto pago.
- Los criterios para graduar la sanción, en la inmensa mayoría de los casos, no sirven para aplicar el principio de proporcionalidad, al ser un mero automatismo, en el que el instructor no tiene margen para graduar la culpabilidad, estando subsumido dicho principio en el de legalidad, por tanto, no podrá valorar ninguna circunstancia concomitante, por ejemplo, la confiscación, el cierre del establecimiento, el despido de trabajadores, el vaciamiento patrimonial, la pérdida de competencia o de productividad, la imposibilidad de acometer nuevas inversiones, situaciones de insolvencia, etc., o bien, agravios con otro tipo de sanciones, en palabras de Giovanni Moschetti³⁷⁷, no considerar la gravedad del comportamiento particular de la parte y no adecuar las consecuencias desfavorables al comportamiento concreto, es contrario al principio de proporcionalidad.
- No estamos en presencia de una lista cerrada, pues como advierte Martínez Lago³⁷⁸, la aparente reducción de circunstancias, queda pronto desmentida a la vista de los criterios específicos que se contemplan con idéntica finalidad

³⁷⁷ “El principio de proporcionalidad ... ya citada.

³⁷⁸ “Sobre principios ... ya citada.

respecto de diversos tipos infractores. El citado autor, contabiliza hasta siete circunstancias susceptibles de graduar la sanción, cuales son:

- Número o conjunto de datos de personas o entidades no incluidos en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información a la Hacienda pública (LGT Art. 198.1)
- Regularización espontánea por el propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento administrativo (LGT Art. 198.2)
- Número o conjunto de datos de personas o entidades omitidos, inexactos o falsos en contestaciones a requerimientos individualizados o declaraciones generales cumplimentando el deber de información (LGT Art. 199.4).
- Volumen de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (LGT Art. 199.5).
- Número de operaciones sin facturar (LGT Art. 201.2.b).
- Volumen de operaciones a las que se refieran los requerimientos individualizados de información no atendidos por el interesado (LGT Art. 203.5).
- Número de requerimientos desatendidos (LGT Art. 203.4 y 5).

D. Doctrina del Tribunal Constitucional

En pocas ocasiones se ha pronunciado el Tribunal Constitucional sobre el principio de proporcionalidad en el régimen sancionador tributario, respetando siempre, en la resolución de los recursos o cuestiones de inconstitucionalidad, las decisiones del legislador, sin embargo, cuando estima un recurso de amparo –en la demanda se debe conectar el citado principio con la vulneración de otros derechos fundamentales, pues ya sabemos que el de proporcionalidad no se puede invocar de forma autónoma y aislada–, no queda claro si se admiten las pretensiones del demandante por vulneración del citado principio de proporcionalidad o del derecho fundamental conectado, bien entendido que este

último recurso presenta una importante barrera de entrada, como exponemos a continuación.

a) Requisitos de admisibilidad de la demanda. Ya hemos dicho que el recurso de casación tiene una importante barrera cuantitativa, pues sólo puede interponerse si la cuantía exceda de 600.000 euros³⁷⁹, pero ahora nos interesa destacar la doctrina del Tribunal Constitucional, sentada desde la sentencia 7/2015, de 22 de enero, que considera no vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva cuando el Tribunal Supremo inadmite el recurso de casación si se omite en el escrito de preparación la cita de las normas y jurisprudencia que se estiman infringidas, en atención a que la fase de preparación tiene sustantividad propia, sin que pueda quedar reducida a un trámite carente de trascendencia³⁸⁰; también vimos que el recurso de amparo presenta una importante barrera de entrada, ya que es necesario acreditar una especial trascendencia constitucional para su admisión, es decir, que el contenido del recurso justifique una decisión sobre el fondo por parte del Tribunal Constitucional, que se apreciará atendiendo a su importancia para la interpretación de la Constitución, para su aplicación o para su general eficacia, y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales (LOTIC Art. 50.1.b), además, la regulación del incidente de nulidad de actuaciones (LOPJ Art. 241.1) es obscura y caótica, pues si se presenta indebidamente acarrea la desestimación del amparo por extemporánea, pero si no se presenta, siendo procedente, también procede su inadmisión por falta de agotamiento de la previa vía judicial. Estas barreras, pese a lo que diga el Tribunal Constitucional, vulneran el derecho a la igualdad –la justicia “no” emana del pueblo (CE Art. 117.1)– y a la tutela judicial efectiva, pues como afirma Ruiz Zapatero³⁸¹, los Estados deben cumplir con el requisito de

³⁷⁹ Con la entrada en vigor de la Ley orgánica 7/2015, el límite cuantitativo se sustituye por el interés casacional.

³⁸⁰ No obstante, en la sentencia 7/2015 se otorga el amparo, pues la parte recurrente, con notoria diligencia, procedió a complementar el escrito de preparación inicialmente presentado para ajustarlo al nuevo criterio jurisprudencial tan pronto como tuvo conocimiento de ello, conducta procesal que el Tribunal Supremo no ponderó, lesionando así el derecho fundamental reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución.

³⁸¹ Guillermo G. Ruiz Zapatero. “Recurso efectivo en defensa de derechos fundamentales”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10/2014.

efectividad de una instancia judicial nacional para la protección de los derechos fundamentales, al disponerlo así el artículo 13 del Tratado de Roma, el 19.2 de la versión consolidada de los Tratados y el 47 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea. Las citadas barreras de entrada también vulneran el principio de proporcionalidad, en lo atinente a la casación, más que la cuantía en sí, lo que es desproporcionado es el incremento del 400 por cien –la redacción primitiva del artículo 86.1.b) de la Ley 29/1998 lo fijaba en 25 millones de pesetas– efectuado por la Ley 37/2011 que, como decíamos, fijó la cuantía en 600.000 euros, si bien dicho exceso ha sido corregido por la Ley orgánica 7/2015, sustituyendo el límite cuantitativo por el interés casacional, y, por lo que respecta al recurso de amparo –obviamente, los derechos fundamentales no son cuantificables–, la desproporción está en el elevado número de recursos que se inadmiten³⁸² a trámite al aplicar el Tribunal Constitucional con extraordinario rigor el requisito de la especial trascendencia constitucional, lo que es absolutamente desproporcionado, pues la tutela judicial debe ser efectiva.

b) La proporcionalidad en la restricción de los derechos fundamentales del contribuyente. Ya sabemos que toda restricción de los derechos fundamentales debe ser proporcional, lo que vamos a analizar comentando las siguientes sentencias del Tribunal Constitucional:

- La 76/1990, de Pleno, ya citada, desestima el recurso y las cuestiones de inconstitucionalidad contra la Ley 10/1985, invocando el principio de proporcionalidad en dos apartados, el primero, relativo a la fijación de los intereses de demora –incremento de un 25 por ciento sobre el interés legal– se funda en una diferencia de trato normativo entre sujeto pasivo y Administración tributaria, pero no puede razonablemente sostenerse que esa diferencia de trato no posea un fin constitucionalmente lícito y que no

³⁸² Actualmente, la mayoría de los recursos de amparo se inadmiten a trámite por falta de este requisito esencial, de carácter obligatorio, previo e insubsanable (ATC 290/2008, de 22 de septiembre), distinto de los motivos de fondo que justifican la vulneración de los derechos fundamentales alegados. En la sentencia del Tribunal Constitucional 155/2009, de 25 de junio, se relacionan diversos supuestos en los que concurre esa especial trascendencia constitucional.

medie una razonable relación de proporcionalidad, el segundo, en relación con el principio de igualdad al extender el principio de progresividad fuera de la esfera permitida por el artículo 31.1 de la Constitución, en el que la Sala declara que no hay obstáculo alguno para trasladar el citado principio de progresividad al ámbito de las sanciones, pero no es esa la solución ofrecida por la Ley 10/1985 que no prevé multas “progresivas” sino “proporcionales”, lo que es algo bien distinto.

- La 50/1995, de 23 de febrero, estima el recurso de amparo contra el auto dictado por un Juez de instrucción que autoriza la entrada y registro en un domicilio particular para posibilitar una inspección tributaria señalando, primero, que la protección del domicilio tiene un carácter instrumental para la defensa del ámbito en que se desarrolla la vida privada, existiendo un nexo indisoluble de la sacralidad de la sede existencial de la persona con el derecho a la intimidad, segundo, la resolución judicial que suspende individualizadamente ese derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, autorizando la función investigadora de la inspección de la Hacienda pública, debe adecuarse al principio de proporcionalidad para evitar la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes públicos y por ello ha de limitarse el período de duración, tiempo de entrada y número de personas que pueden acceder al domicilio, además de enumerar los locales y zonas registrables, tercero, en el caso de autos sólo se cumplió este último requisito, por lo que la resolución judicial debe anularse al contener un apoderamiento pleno a la Hacienda pública, delegando tácitamente en sus agentes la adopción de decisiones sobre aspectos esenciales de la medida restrictiva que son privativos e irrenunciables del propio Juez, como guardián de las libertades ciudadanas, olvidando la referencia a la obligación de comunicar al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, dación de cuenta imprescindible para que aquél pueda cumplir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos, y por último, que la integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración pública,

la ejerza o no con prudencia, por incidir sobre los valores esenciales y trascendentes de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad de la persona.

- La 145/2013, ya citada, que desestima la cuestión de inconstitucionalidad, promovida por el Tribunal Supremo, relativa al impuesto sobre sociedades, en lo que ahora importa, en lo atinente al principio de proporcionalidad de las sanciones en el régimen de las operaciones vinculadas; la desestimación se fundamenta en el principio de legalidad que subsume al de proporcionalidad, si bien el Tribunal Constitucional recuerda que el citado principio de legalidad es compatible con la discrecionalidad³⁸³ –libre albedrío– del aplicador del ordenamiento administrativo sancionador dentro de unos límites, citando las sentencias 113/2002, de 9 de mayo, –“la necesidad de que la ley predetermine las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras, no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta– y la 175/2012, de 15 de octubre –“resulta compatible con la garantía del principio de legalidad sancionadora que el legislador atribuya discrecionalidad a la Administración dentro de unos límites para concretar el alcance o importe de la sanción”–, aunque en el caso enjuiciado reconoce el automatismo en la imposición de la sanción, pues “no habilita siquiera el ejercicio de discrecionalidad en la concreción del importe; en lugar de horquillas de cantidades, hay sumas perfectamente determinadas o determinables y, por tanto, completamente previsibles”.

³⁸³ José Antonio Cordero García (“La potestad sancionadora de la Administración tributaria: principios reguladores”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 5/2000) hace referencia a la polémica existente actualmente en Francia donde, a pesar de que los artículos 1729 y 1730 del *Code Général des Impôts* establecen de una forma rígida la cuantía de las sanciones más usuales, parte de la doctrina y diversos pronunciamientos jurisprudenciales defienden la posibilidad de que las sanciones fijadas legalmente sean consideradas como límites máximos dentro de los cuales pueda imponerse una sanción más reducida, al objeto de adaptarla al principio de proporcionalidad, y ello pese a que la ley se manifiesta en un sentido distinto de una forma clara.

VII. La interpretación y aplicación de los principios generales del derecho

Por lo que llevamos dicho, los principios generales del derecho, en palabras de Díaz Rubio³⁸⁴ tomadas prestadas de Federico de Castro, cumplen tres funciones: directiva, interpretativa e integradora; para la función directiva, los principios generales del derecho son una fuente básica del ordenamiento tributario, capaz de adquirir primacía sobre la ley y la costumbre, con virtualidad para generarlas e incluso invalidarlas³⁸⁵; por la función interpretativa, las normas habrán de interpretarse del modo que con mayor vigor se acomoden a un principio general del derecho; y, por último, la función integradora, pues ante la ausencia de norma escrita o costumbre, se debe aplicar el principio general del derecho. La correcta interpretación y aplicación de los principios generales del derecho en el procedimiento tributario sancionador requiere que hagamos unas consideraciones previas: 1º, todos los principios se han positivizado, en su mayor parte a nivel constitucional; 2º, todos los principios en mayor o menor medida están entrelazados, de forma que la vulneración de uno de ellos incide, al menos parcialmente, en algún otro; 3º, la inmensa mayoría de los principios se recogen en tratados y convenios internacionales suscritos por España; 4º, el desarrollo de los citados principios, más que al legislador, ha correspondido a los Tribunales³⁸⁶; 5º, los principios del ordenamiento se transforman en derechos fundamentales de los administrados, ni unos ni otros son absolutos. Hechas estas aclaraciones debemos preguntarnos.

A. La aplicación de los principios generales del derecho

Cuando el intérprete aplica los principios generales del derecho ¿está aplicando la ley, la jurisprudencia o los propios principios generales del derecho? Indudablemente, si el principio está positivizado, el intérprete está aplicando la

³⁸⁴ Patricia Díaz Rubio. *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia 2014, página 62.

³⁸⁵ Se constituyen como un criterio de validez de la actuación de los poderes públicos, de modo que la transgresión de los principios puede acarrear la anulación del acto dictado por los poderes públicos.

³⁸⁶ El ejemplo más paradigmático es la presunción de inocencia citado en el artículo 24.2 de la Constitución, regulado en el 137 de la Ley 30/1992 y desarrollado por la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, si bien la Ley 40/2015 no lo recoge.

ley, y, en la medida en que esté recogido en los tratados y convenios internacionales también será de aplicación el artículo 96 de la Constitución, ahora bien, si el principio en cuestión no ha sido desarrollado por el legislador, tendremos que echar mano de la jurisprudencia (Cc Art. 1.6), incluida la de aquellos Tribunales creados por el propio tratado o convenio, como hemos visto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (CE Art. 10.2), y todo ello sin descartar la aplicación del principio en sí mismo, es decir, en defecto de ley (Cc Art. 1.4).

B. La proporcionalidad del régimen sancionador tributario

En buena técnica legislativa, así debería ser –en caso contrario el legislador incurriría en contradicción–, ya que la proclamación con carácter general de la proporcionalidad del régimen sancionador tributario, conlleva que la tipificación y calificación de las infracciones, así como el establecimiento y graduación de las sanciones se haga respetando el citado principio de proporcionalidad, pero la realidad es muy otra, pues un análisis pormenorizado de cada infracción, como más adelante veremos, nos descubre que muchas de ellas son desproporcionadas, de la misma forma que lo son determinadas sanciones.

C. La resolución de conflictos entre principios

Los principios se aplican de forma diferente al resto de normas jurídicas, lo que significa que en caso de conflicto es posible que prevalezca uno de ellos en detrimento de los demás, siendo labor del intérprete averiguar la importancia de cada uno de ellos en el caso controvertido. Arroyo Jiménez³⁸⁷, citando a Alexy, divide las normas jurídicas, atendiendo a su ponderación, en principios y reglas, los principios están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida de su cumplimiento –la valoración es necesaria para su aplicación– no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas, en cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no, pues contienen mandatos definitivos; siguiendo al citado autor, podemos

³⁸⁷ Luis Arroyo Jiménez. “Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo”. *InDret*, nº 2/2009.

concluir que sólo se quebrantará el principio de proporcionalidad cuando estemos ante una vulneración flagrante del mismo, pues los principios son mandatos de optimización, esto es, normas fragmentarias en cuanto a su consecuencia jurídica, susceptibles tan solo de un cumplimiento gradual, al aplicarse en mayor o menor medida, o más o menos frecuentemente.

Para Alexy, el conflicto entre principios no significa que uno invalide a los demás, siendo posible, por tanto, la aplicación simultánea de varios –los principios son normas “derrotables” en función de su ponderación racional–, si bien, uno de ellos, en el conflicto planteado, prevalece frente al resto, por lo que el conflicto debe resolverse en favor del principio que garantice un derecho fundamental³⁸⁸, y si ambos principios salvaguardan derechos fundamentales de los contribuyentes, hay que decantarse a favor del principio que tenga mayor ponderación –relación de precedencia condicionada– cuya medida nos viene dada por el principio de proporcionalidad, de tal forma que la máxima de la proporcionalidad en sentido estricto equivale al mandato de ponderación³⁸⁹. En similares términos, al menos por seguir las enseñanzas del profesor alemán, Rodríguez de Santiago³⁹⁰ considera que la ponderación como método se escalona en tres fases, primero, se identifican los bienes, valores e intereses en conflicto, segundo, se les atribuye un peso o importancia a cada uno, y tercero, se analiza el equilibrio conforme al criterio siguiente: cuanto mayor sea el grado de perjuicio a uno de los principios, mayor ha de ser la importancia del cumplimiento de su contrario. Ahora bien, un modelo que sólo incluya reglas y principios no resulta suficiente, ya que las exigencias de la racionalidad práctica requieren un modelo de tres niveles que vincule reglas, principios y procedimientos, señalando Rojas Amandi³⁹¹ al respecto: “Tanto los principios como las reglas no regulan ellos mismos su aplicación. Ellos representan sólo el lado pasivo del sistema jurídico.

³⁸⁸ Por ejemplo, el conflicto entre la presunción de inocencia y el principio de suficiencia financiera debe resolverse a favor de la presunción de inocencia.

³⁸⁹ Robert Alexy. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid 1993, página 112.

³⁹⁰ José María Rodríguez de Santiago. *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2000, página 117 y siguientes.

³⁹¹ Víctor Manuel Rojas Amandi. “La teoría de la argumentación jurídica, la versión de Robert Alexy”. *Dereito*, volumen 11, nº2/2002, páginas 154–155.

El lado activo de dicho sistema lo es el sistema de procedimientos. De esta forma surge el modelo de reglas, principios y procedimientos que vincula sistemáticamente el nivel de normas con el de los procedimientos”.

D. La resolución del conflicto entre el principio de legalidad y el de proporcionalidad

Si admitimos que ambos principios son independientes, en caso de conflicto³⁹², unas veces prevalecerá el de legalidad y otras el de proporcionalidad, pues sólo aquellas sanciones que de una forma clara resulten desproporcionadas, por ser ilógico o irracional el resultado obtenido con la aplicación estricta de la ley, podrán ser anuladas o moduladas por los órganos encargados de revisarlas, si bien el predominio de uno u otro principio varía en función de la fase procesal en que nos encontremos:

- En fase de instrucción del expediente sancionador, el principio de proporcionalidad queda subsumido en el de legalidad –se sobreentiende que el legislador al positivizar el principio de proporcionalidad ha diseñado un sistema sancionador proporcionado– de tal forma que el instructor del expediente se ceñirá estrictamente a la legislación aplicable³⁹³ para imponer la sanción “legalmente” correspondiente a la presunta infracción cometida por el sujeto infractor, y ello aunque en su fuero interno considere que la sanción impuesta es desproporcionada con la infracción o ésta con el ilícito tributario.
- En vía de recurso administrativo, ya sea reposición o reclamación económico-administrativa, cuando el sujeto infractor alegue que la sanción es desproporcionada, el órgano competente para resolver no puede dejar sin respuesta la cuestión planteada, ya que podría incurrir en incongruencia omisiva, vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva, y, en este caso,

³⁹² Los conflictos de reglas se resuelven mediante el establecimiento de una relación de preferencia a favor de una de ellas y en perjuicio de la otra, que puede calificarse como incondicionada en la medida que se enuncia en abstracto, de modo que, por muchas que sean las veces en que se plantee dicho conflicto, siempre habrá de resolverse de la misma manera.

³⁹³ Incluso aplicando retroactivamente la nueva legislación cuando sea más beneficiosa para el presunto infractor.

la sanción sería atacable por vulnerar ese derecho fundamental; pero, como al fin y a la postre, estos recursos se resuelven por la propia Administración, tendremos que concluir que también en este caso el principio de proporcionalidad queda subsumido en el de legalidad, al igual que en la anterior fase de instrucción.

- En sede judicial, cuando el Juez de lo contencioso considere que la aplicación de la LGT suponga calificar una infracción o imponer una sanción de forma desproporcionada, podrá instar la expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos que sean tachados de inconstitucionales³⁹⁴, así como de los reglamentos que sean declarados ilegales³⁹⁵. Si el Juez desestima el recurso porque considera que la infracción y la sanción son proporcionadas, el presunto infractor podrá interponer recurso de amparo, si bien, ya sabemos, tendrá que acreditar una especial trascendencia constitucional.

E. Doctrina del Tribunal Constitucional

Con base en los principios generales del derecho, el Tribunal Constitucional, en su función de legislador negativo, ha anulado determinados preceptos de las leyes que regulan ciertos impuestos, con lo que se plantea el problema de los efectos de las citadas leyes inconstitucionales, es decir, si tienen efectos *ex tunc* –retroactivos– o *ex nunc* o prospectivos, pues el artículo 40.1 de la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional dispone: “Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de

³⁹⁴ La cuestión de inconstitucionalidad se regula en los artículos 35 y siguientes de la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

³⁹⁵ Los reglamentos son depurados por la jurisdicción contencioso administrativa que conoce, entre otras, de las pretensiones que se deduzcan contra las disposiciones generales de rango inferior a la ley. Tradicionalmente se ha distinguido entre el recurso directo e indirecto: con el primero se impugna directamente la disposición de carácter general; mediante el recurso indirecto se impugna un acto de aplicación de un reglamento alegando la ilegalidad del mismo que, en última instancia, deberá someterse a la cuestión de ilegalidad regulada en los artículos 123 a 126 de la Ley de la jurisdicción contencioso– administrativa; en efecto, el artículo 26.1 de la Ley 29/1998, establece que: “Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho”.

cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”. Las sentencias más significativas, excluyendo las que anulan los recargos por declaración extemporánea que serán analizadas en otro capítulo, son:

- Recargo municipal sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas. La sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre, anuló, entre otros, el artículo 8.1 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas locales, del siguiente tenor: “Los Ayuntamientos podrán establecer un recargo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que consistirá en un porcentaje único aplicable sobre la cuota líquida de dicho impuesto”. La *ratio decidendi* de la sentencia fue la vulneración del principio de reserva de ley tributaria formulada en los artículos 31 y 133.1 de la Constitución, ya que dicha reserva ha de cubrir la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. El Real Decreto 1959/1986, de 29 de agosto, reguló el procedimiento para la devolución de los recargos indebidamente ingresados.
- Impuesto sobre la renta de las personas físicas. La sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, declaró inconstitucionales determinados artículos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que regulaba el impuesto que grava la renta de las personas físicas, por vulnerar el principio de igualdad, pero aclarando que “entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica, las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito,

ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales³⁹⁶.

- Gravamen complementario sobre la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar. La sentencia 173/1996, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional declaró inconstitucional y nulo el artículo 38.Dos.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, ya que la creación retroactiva del citado gravamen ha generado un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución. Los contribuyentes que no utilizaron en su día la vía económico-administrativa ni la jurisdiccional –ni como solicitud de ingresos indebidos (LGT Art. 221) ni como revisión de acto nulo (LGT Art. 217)–, así como aquellos que vieron desestimadas sus pretensiones en vía judicial, a la vista de la citada sentencia 173/1996, publicada en el BOE de 3 de diciembre de 1996, pudieron ejercitar ante el Consejo de Ministros la acción de responsabilidad patrimonial solicitando la indemnización de los daños y perjuicios derivados de la creación de aquel gravamen complementario, al ser dicha acción ajena al ámbito de la cosa juzgada o a la firmeza de las liquidaciones tributarias, pues el resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica dejar sin efecto la confirmación de la autoliquidación practicada, que sigue manteniendo todos sus efectos, sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y claramente identificado, producido por el abono de unas cantidades que resultaron ser indebidas por estar fundado aquél en la directa aplicación por los órganos administrativos encargados de la gestión tributaria de una disposición legal de carácter inconstitucional.

³⁹⁶ Los efectos prácticos de esta sentencia fueron escasos, pues sólo afectó a los recursos que estaban pendientes de resolución, si bien, se publicó la Ley 20/1989, de 28 de julio, para adaptar el impuesto a la doctrina del Tribunal Constitucional.

- Tasas portuarias. El Tribunal Constitucional (STC 121/2005, de 10 de mayo) declaró inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 del artículo 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en la redacción dada por la Ley 62/1997, por vulnerar el principio de reserva de ley.

CAPÍTULO IV

La proporcionalidad de las infracciones tributarias

I. Introducción

Vistos en capítulos anteriores los principios del Derecho tributario sancionador, y, dejando para el final, la proporcionalidad de las sanciones tributarias, en este Capítulo IV vamos a analizar la proporcionalidad de los tipos de la LGT, artículos 191 a 206 bis, estudiando, en primer término, la proporcionalidad de la propia infracción y de su correspondiente sanción, para después, compararlo con los tipos homónimos de Navarra, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, por lo que tendremos que manejar las siguientes normas:

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.
- Ley foral 13/2000, de 14 de diciembre, general tributaria de Navarra.
- Norma foral 6/2005, de 28 de febrero, general tributaria de Álava.
- Norma foral 2/2005, de 8 de marzo, general tributaria de Guipúzcoa.
- Norma foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria de Vizcaya.

Un primer análisis de las disposiciones arriba enunciadas nos lleva a obtener las siguientes conclusiones, primero, la norma estatal, como sabemos, es la única que no reconoce la presunción de buena fe de los contribuyentes en su actuar con la Hacienda pública, segundo, las normas forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya no clasifican las infracciones tributarias, por lo que la ocultación y los medios fraudulentos se convierten en criterios de graduación de las sanciones tributarias, tercero, Navarra sigue la clasificación tradicional de infracciones simples y graves, por último, las legislaciones antes enunciadas presentan importantes diferencias de matiz que son inexplicables en buena técnica legislativa, más allá de la propia autonomía que les brinda el régimen de concierto y convenio económico, autonomía que, por cierto, les ha permitido separarse de la legislación básica contenida en la Ley 30/1992 –léase Ley 40/2015 a partir de 2

de octubre de 2016–, no así de los preceptos constitucionales que limitan la potestad sancionadora de la Administración y garantizan los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La legislación estatal viene caracterizada por identificar incumplimiento de una determinada obligación tributaria con la comisión de una infracción, por lo que Sánchez Huete³⁹⁷ prefiere hablar más que de sujetos infractores de incumplidores de obligaciones tributarias, expresándolo en los siguientes términos: “Una cosa es que la infracción tenga por objeto los incumplimientos tributarios y, otra muy distinta, es que sea un mero incumplimiento. Sobre dicha concepción errónea se asienta la tipificación de la mayoría de las infracciones basada en el incumplimiento de las obligaciones formales. La infracción no es solamente un incumplimiento tributario, sino que requiere de la presencia de los demás elementos que estamos analizando, en particular, ha de proteger un bien jurídico relevante y concurrir la culpa reprochable a efectos punitivos”. El citado autor³⁹⁸ emplea el principio de ofensividad –sólo puede ser protegido aquello que ha sido realmente dañado– para desterrar del ámbito sancionador tributario la tipificación de incumplimientos formalistas de obligaciones tributarias, que carezcan de relevancia material o sustantiva, diversa de la mera protección de la obligación a que aludan, por tanto, los incumplimientos tributarios para ser infracciones precisan dos condiciones indispensables: la tipificación de tales comportamientos –condición y garantía formal– y la descripción de un desvalor relevante capaz de integrar la consideración de bien jurídico –condición o garantía material–. Tales garantías y condiciones se entremezclan de manera que el fundamento de la tipicidad se haya ligado a la protección de bienes jurídicos, o sea, a evitar la lesión o puesta en peligro del bien jurídico correspondiente.

La proporcionalidad de las infracciones tributarias nos remite de nuevo al principio de culpabilidad³⁹⁹ –grado de culpa que hay que deducir de la

³⁹⁷ *Las infracciones en la nueva LGT ...* ya citada, página 51.

³⁹⁸ *Las infracciones en la nueva LGT ...* ya citada, páginas 62 y 94.

³⁹⁹ Los textos legales prácticamente no mencionan este principio –la Ley 58/2003 en el artículo 183 para decir que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas–,

clasificación y tipificación de la infracción—, pues como señalan Martínez Muñoz y Navarro Faure⁴⁰⁰, el elemento subjetivo de la culpabilidad se convierte en la actualidad en un componente fundamental para calificar la infracción en leve, grave o muy grave, pero cuantificar la misma en términos aritméticos a través de la ocultación y de los medios fraudulentos, implica una objetivación de la culpabilidad —ignora la conducta infractora y las circunstancias que la rodean, tanto las antecedentes como las coetáneas y ulteriores—, lo que podría suponer un paso atrás en la consideración de la citada responsabilidad subjetiva presentando algunos tintes propios de la responsabilidad objetiva tantas veces criticada.

En palabras de Banacloche Pérez-Roldán⁴⁰¹, nos encontramos ante actuaciones que requieren la existencia de un ánimo defraudatorio que no pueden medirse en términos cuantitativos, sin olvidar, que la culpabilidad ha de estar tan demostrada por la Administración como la conducta activa u omisiva que se sanciona y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción (STS 3ª, 09.06.2011, recurso 4035/2008), pero, en lo atinente a la calificación de las infracciones y la graduación de las sanciones tributarias, en realidad, más que de proporcionalidad, tenemos que hablar de “automatismo”⁴⁰², tal y como ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de 11 de diciembre de 2014 (3ª,

sólo la exposición de motivos de la Ley 25/1995 lo ponderaba para señalar que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida, y, la de la Ley 58/2003 que lo cita en dos ocasiones para indicar, en la primera, que las sanciones más elevadas quedan reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad, y en la segunda, que las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurre en la conducta del presunto infractor, sin embargo, según Florián García Berro (*Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2004, página 168), la Ley 58/2003 emplea el principio de responsabilidad para excluir un sistema de carácter objetivo en el que la consecuencia punitiva aparezca desvinculada de cualquier consideración de índole subjetiva acerca del grado de culpa del presunto infractor.

⁴⁰⁰ Yolanda Martínez Muñoz y Amparo Navarro Faure. “La estimación objetiva en la determinación de la culpabilidad en materia tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, nº 4/2007.

⁴⁰¹ Julio Banacloche Pérez-Roldán. *Guía práctica de sanciones tributarias*. Editorial La Ley. Madrid 2005, página 64.

⁴⁰² Ninguna de las infracciones que vamos a analizar concede cierta libertad al instructor del expediente para determinar la sanción, pero lógicamente, como señala Juan Martín Queralt (“Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda pública. ¿El fin de un desafortunado automatismo?” *Tribuna Fiscal*, nº 195/2007), dicho automatismo desaparece en la vía penal.

recurso 2742/2013) en estos términos: “Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional, en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al sancionador tributario, corresponde al legislador la potestad exclusiva para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo. Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto, conclusión ésta que se deduce del artículo 117 de la Constitución. En consecuencia, no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito y en los supuestos en que una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir, será imputable al legislador y no al Juez. Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la Ley general tributaria de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria, y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no

sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción. Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero –y es aquí donde queremos poner el acento– ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la Ley 58/2003, pues como señalábamos en nuestra sentencia de 22 de septiembre de 2011 (recurso 4289/2009), en la medida en que la Ley general tributaria de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta o determinada, no ha dejado a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior Ley 230/1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considerando la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados, conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad”.

Así, pues, el automatismo es incompatible con la proporcionalidad, como lo es la concepción de la sanción como instrumento de aplicación del impuesto, como elemento que coadyuva a que se distribuya la riqueza y se posibilite la justicia económica, porque tal concepción conduce, según García Añoveros⁴⁰³, a la sacralización del interés recaudatorio público y la denigración política del contribuyente afectado por una presunción de incumplimiento y fraude, luego entonces, tendremos que concluir que el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario ha quedado reducido a su mínima expresión. Desde el momento en que la potestad sancionadora, como veremos en el siguiente

⁴⁰³ Jaime García Añoveros. “Una nueva Ley general tributaria. Problemas constitucionales”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 78/1996.

apartado, está al servicio de los objetivos recaudatorios de la Hacienda pública no es fácil hablar del principio de proporcionalidad, pues una Administración eficaz, aunque incurra en desviación de poder, tenderá a imponer el máximo número de sanciones, por lo que el instructor del expediente, reconvertido en funcionario autómatas y recaudador, no puede sancionar de forma proporcionada.

El legislador tributario ha diseñado un régimen sancionador escasamente respetuoso con el principio de proporcionalidad, si bien, en tanto en cuanto la clasificación de las infracciones esté relacionada biunívocamente con los diferentes grados de culpabilidad⁴⁰⁴ se respeta el citado principio, pero la calificación de la infracción por dejar de ingresar como leve hay que completarla con una interpretación no razonable de la norma –ya vista en el Capítulo III–, quedando fuera del régimen sancionador la culpa levísima, al ser una manifestación de la culpa objetivada basada en la mera evidencia de un incumplimiento tributario, no obstante, como tendremos ocasión de comprobar, el referido principio se incumple en múltiples ocasiones, en especial, con la calificación unitaria – ya la efectúe el instructor del expediente o el legislador– y con la aritmética aplicada para calcular la culpabilidad.

⁴⁰⁴ En realidad, para la Hacienda pública, la culpabilidad está en relación directa con el perjuicio económico, real o potencial, ocasionado a las arcas públicas, pues como afirma Javier Martín Fernández (“La nueva Ley general tributaria. Marco de aplicación de los tributos”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 14/2001), comentando la resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 por la que se constituyó la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley general tributaria, la nueva clasificación, además de lograr cierta uniformidad en el Derecho administrativo sancionador, obedece a la pérdida de sentido que había inspirado la diferenciación actual, de una parte, se persigue adecuar las cuantías de las sanciones al perjuicio económico que las conductas infractoras comportan, por otro lado, pretende superar la inconsistencia de diferenciar entre infracciones graves como aquellas que implican una falta de ingreso –o exceso de devolución–, cuando tal característica no concurre en algunos casos, e infracciones simples, entendidas como aquellas que no provocan esa omisión del pago.

II. Régimen sancionador y objetivos de la Inspección de los Tributos

Los objetivos de la Inspección de los Tributos, eminentemente recaudatorios⁴⁰⁵, no incentivan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, sino la propia potestad sancionadora de la Hacienda pública, pues los mismos, como decíamos en los epígrafes relativos a la presunción de inocencia y buena fe, incluyen el importe de las sanciones pecuniarias, por lo que una Administración eficaz –aunque vulneradora de los derechos fundamentales– tenderá a maximizar la cuantía de las sanciones, cundo el principio de proporcionalidad obliga a todo lo contrario, es decir, a poner límites, tanto limitando el importe de las sanciones máximas como la potestad sancionadora de la Administración, pero paradójicamente, esa pretendida eficacia, en realidad, se torna en ineficacia, pues buena parte de la deuda liquidada no se ingresa, sino que queda remansada en los Tribunales. En opinión de Sánchez Huete⁴⁰⁶, para quien el sistema sancionador continúa siendo rehén del sistema tributario, la superación de tal modelo ha de partir de dos premisas básicas, una positiva, la infracción se ha de delimitar y configurar en torno al bien jurídico que está llamado a proteger, otra negativa, la infracción no es deuda tributaria ya que su función es disuadir y reprimir las conductas lesivas y no incumplimientos tributarios.

En el ámbito estatal, el plan nacional de control tributario⁴⁰⁷ se desglosa en una serie de planes parciales, desagregados territorialmente, en lo que ahora importa, entre los diferentes órganos que ejercen funciones inspectoras, adjudicándoles un determinado número de actuaciones nominales y

⁴⁰⁵ Pero, como afirma Juan Ignacio Gorospe Oviedo (“La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa”. *Crónica Tributaria*, nº 100/2001), el interés público no equivale al interés recaudatorio, sino a una justa distribución de la carga tributaria, añadiendo el citado autor que el respeto general a los derechos fundamentales y al principio de proporcionalidad en la aplicación de los tributos no se opone al interés general sino que garantiza su supremacía.

⁴⁰⁶ Miguel Ángel Sánchez Huete. “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 1/2006.

⁴⁰⁷ La Resolución de 27 de octubre de 1998, modificada por la 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dispone que dicho organismo contará en lo sucesivo con un único plan de control, que se compondrá de: las directrices generales, los planes parciales y las normas de integración.

homogéneas⁴⁰⁸. Ya hemos anticipado que el objetivo de todas las áreas funcionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es fundamentalmente recaudatorio, lo cual, si bien es correcto en el diseño de los objetivos del Departamento de Recaudación –su finalidad es recuperar la deuda instruida por las otras áreas funcionales–, presenta graves distorsiones en los otros Departamentos, ya que la inmensa mayoría de los programas de inspección, como sabemos, asignan de forma automática y arbitraria⁴⁰⁹ una deuda media⁴¹⁰ a los contribuyentes incluidos en el mismo, lo que desde luego no facilita el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en período voluntario, pues, con independencia de que la deuda media se descuenta de la factura tributaria, la regularización propuesta por la Inspección siempre se intenta negociar, tanto por la propia Inspección, para firmar actas en conformidad o con acuerdo, como por el contribuyente, para reducir el montante de la deuda.

Tradicionalmente, la deuda instruida que se asignaba a los actuarios constituía el parámetro fundamental para promocionarlos y retribuirlos, lo primero, a través de la valoración del trabajo desarrollado, lo segundo, vía retribución complemento de productividad, pero actualmente, el centro de imputación se ha trasladado al sujeto inspeccionado, al que el plan de inspección le asigna previamente una determinada deuda media. Este sistema de objetivos presenta múltiples problemas, lo primero y principal, porque no persigue el fraude fiscal real, sino el aparente, es decir, los errores del contribuyente, en palabras de

⁴⁰⁸ Las actuaciones nominales hacen referencia al número de contribuyentes inspeccionados por cada equipo; las homogéneas se calculan en función de diversos coeficientes que se aplican sobre las nominales, relativos al volumen de ventas del sujeto inspeccionado, conceptos y ejercicios comprobados, tipo de actuación, etc., siendo el coeficiente más importante el relativo a la deuda instruida.

⁴⁰⁹ La deuda media se fija en función de lo que se pretende recaudar, aplicando los correspondientes márgenes de seguridad, pues no se conocen manifestaciones prácticas de cuantificación objetiva y detallada del riesgo fiscal individual de todos los contribuyentes, ni mapas de riesgo de los censos de obligados tributarios, hipotéticos candidatos a la selección para comprobación.

⁴¹⁰ La deuda media asignada por el plan de inspección tiene carácter de mínima, pues se ajusta al alza en función del volumen de ventas del contribuyente.

Lamoca Pérez⁴¹¹, “si la medición de esfuerzos de los órganos a través de indicadores cuantitativos es tesis discutible, la medición de la eficacia en la lucha contra el fraude, a través de exclusivos indicadores de deuda descubierta o número de contribuyentes visitados, ya no es discutible sino muy probablemente una tesis errónea”, segundo, la Hacienda pública no asume la función que le es propia⁴¹², pues el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias no beneficia al contribuyente, tercero, criminaliza al sujeto inspeccionado, al considerarlo un presunto defraudador, vulnerando la presencia de inocencia⁴¹³, cuarto, fomenta el fraude fiscal, pues los grandes contribuyentes conocen previamente la deuda media que les asigna el plan de inspección, anticipándose a futuras inspecciones, quinto, incentiva la economía sumergida, ya que el deudor a la Hacienda pública verá embargados sus bienes y derechos, en tanto en cuanto puedan ser trabados por los órganos de recaudación, y sexto, auspicia la conflictividad, pues la deuda instruida lejos de ingresarse en las arcas públicas, se impugna en los Tribunales.

Ante este panorama ¿podemos hablar de proporcionalidad? El legislador, como decíamos, vulnera el citado principio en múltiples ocasiones, pero en otras muchas lo respeta, por tanto, nuestro análisis se va a centrar en discernir ambas situaciones, pero en sede administrativa, difícilmente se podrá hablar de una instrucción proporcionada, pues los objetivos de la Inspección no permiten que los actuarios sean parciales.

⁴¹¹ Carlos Lamoca Pérez. “El principio de igualdad ante la ley en el control tributario. Un nuevo modelo de control de las obligaciones tributarias a través del análisis de riesgos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 274/ 2006.

⁴¹² El Tribunal Constitucional ha dicho (STC 62/1982, de 15 de octubre) que el recto funcionamiento de una sociedad democrática implica que cada institución asuma el cumplimiento de la función que le es propia, pero como advierte Juan Francisco Gómez Gonzalvo (“Presunción de inocencia ... ya citada) la dificultad radica en que la Administración tributaria está condicionada por la permanente e imperiosa necesidad de recaudación y por el temor ancestral a una caída o disminución de la misma, lo que determina una resistencia numantina a cualquier cambio o avance que pueda significar una mayor garantía para el contribuyente, si ello pudiera comportar o temer una disminución de los ingresos.

⁴¹³ Carmelo Lozano Serrano (“La actividad inspectora y los principios constitucionales”. *Impuestos*, nº 9/1990) considera que también se vulnera la seguridad jurídica, en su aspecto subjetivo, que implica confianza del particular y salvaguarda de sus posiciones jurídicas, afirmando que el interés fiscal o recaudatorio no puede ser la guía preponderante del actuar administrativo, ni los órganos inspectores han de imbuirse del mismo en sus tareas.

III. Circunstancias calificadoras de las infracciones de los artículos 191 a 193 de la LGT

Los medios fraudulentos y la ocultación son los criterios determinantes para calificar una infracción tributaria, de las tipificadas en los artículos 191 a 193 de la LGT, como muy grave o grave, ya que el legislador los identifica respectivamente con el dolo y la negligencia grave, pero mientras las citadas infracciones muy graves y graves están perfectamente tipificadas, el criterio de calificación de las infracciones leves, o es residual o hace referencia a determinados porcentajes relativos a la llevanza incorrecta de contabilidad o a la ocultación, lo que vulnera claramente el principio de proporcionalidad, pues la base de la sanción se debería dividir en tres apartados –uno doloso, otro para la negligencia grave y un tercero para la simple negligencia–, en función de la culpabilidad del presunto infractor. Por otra parte, el propio legislador reconoce que estos medios fraudulentos –excepto la utilización de personas o entidades interpuestas– pueden ser constitutivos de diferentes grados de culpabilidad, por lo que se ve obligado a aplicar determinados porcentajes que nada tienen que ver con la culpabilidad del presunto infractor ni con la proporcionalidad de las posibles sanciones.

Como dice Sánchez Huete⁴¹⁴: “Con tal técnica el legislador se arroga el papel del órgano sancionador pues valora la intencionalidad concurrente. Ante un incumplimiento formal, si es una autoliquidación o una factura estima concurrente un contenido u otro de culpa, pues efectúa la correspondiente inferencia normativa. Se ha de tener presente, que las acciones u omisiones son acaecimientos empíricos verificables a través de la realidad fáctica, mientras que la culpa o el dolo son estados del ánimo sujetos a valoraciones”.

A. Los medios fraudulentos

El artículo 184.3 de la LGT establece que las infracciones tipificadas en los artículos 191, 192 y 193 –en realidad, la infracción del 192 no se aplica– se

⁴¹⁴ *Las infracciones en la nueva LGT...* ya citada, página 128.

calificarán de forma unitaria como muy graves o graves, en función de los medios fraudulentos que el citado precepto desarrolla, cuales son, las anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de facturas falsas o la utilización de testaferros, si bien, como anticipábamos, el elemento subjetivo y psicológico de la culpabilidad, se ha sustituido por un sistema de porcentajes que nada tienen que ver con la culpabilidad del presunto infractor y la proporcionalidad de las sanciones –el legislador establece la infracción, la sanción y aplica la propia ley–, sino con los intereses espurios de la Hacienda pública.

a) Anomalías sustanciales en la contabilidad. Se entiende por anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por las normas tributarias⁴¹⁵ (LGT Art. 184.3.a y RGRST Art. 4.2), las siguientes irregularidades:

- El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza⁴¹⁶.
- La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
- La llevanza incorrecta, si su incidencia es superior al 50 por ciento de la base de la sanción, mediante cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - Falsedad de asientos, registros o importes: se entiende que concurre esta circunstancia cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u

⁴¹⁵ Ya sabemos que la infracción por dejar de ingresar subsume los incumplimientos contables y registrales (LGT Art. 200) y de facturación o documentación (LGT Art. 201), ya que dichos incumplimientos formales son el medio para la comisión de la infracción por dejar de ingresar, en definitiva, una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una sanción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente (LGT Art. 180.3).

⁴¹⁶ El Tribunal Supremo ha dicho (STS 3ª, 16.11.2011, recurso 427/2008): “Efectivamente son cosas distintas dejar de ingresar; no presentar la declaración y no llevar contabilidad. Intelectual y fácticamente son distinguibles todas estas conductas. El hecho de dejar de ingresar la deuda tributaria en los plazos establecidos, ni requiere la falta de declaración, ni exige, tampoco, la carencia de contabilidad. Es, precisamente, estas carencias contables, las que han generado la agravación apreciada, agravación que es independiente, y cualitativamente distinta, de la sanción básica apreciada, dejar de ingresar la deuda tributaria”.

operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

- Omisión de operaciones realizadas: se entiende que se dará este supuesto cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.
- Contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal: se entiende que se dará esta circunstancia, cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

Este medio fraudulento, en realidad, sirve para calificar una infracción, por dejar de ingresar (LGT Art. 191) o por obtener indebidamente devoluciones (LGT Art. 193), como muy grave, grave o leve⁴¹⁷, de tal forma que será muy grave en los supuestos de no llevanza de contabilidad, de llevanza de contabilidades diversas y cuando la llevanza incorrecta supere el 50 por ciento de la base de la sanción, grave, si la llevanza incorrecta supone entre el 50 y el 10 por ciento –medios cuasifraudulentos–, y leve, si no supera el 10 por ciento de la base de la sanción, salvo que por algún otro criterio se la califique como grave o muy grave, por lo que Morillo Méndez⁴¹⁸ señala que en este supuesto podemos estar en presencia de elementos muy variados, de contenido diverso, desde el dolo directo hasta la imprudencia simple, incluso ante meros errores en la utilización inadecuada de las cuentas contables. Estos límites vulneran, ya sabemos, el principio de proporcionalidad al calificarse la infracción de forma unitaria, por lo que se debería trocear la base de la sanción en función del grado

⁴¹⁷ No mencionamos la infracción del artículo 192 (incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones) por su escasa aplicación práctica en la actualidad, al estar generalizado el sistema de autoliquidaciones.

⁴¹⁸ Antonio Morillo Méndez. “Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos”. *Carta Tributaria*, nº 14/2004.

de culpabilidad, sancionándose la parte de infracción muy grave con multa del 100 al 150 por cien, la parte de infracción grave con multa del 50 al 100 por cien y el resto de infracción leve con multa proporcional del 50 por ciento, lo que traería dos consecuencias importantes, primero, una drástica reducción de las multas, pues no se trata tanto de liquidar sino de que el presunto infractor pueda pagar la sanción, segundo, una reducción de la conflictividad que potenciaría las actas con acuerdo o de conformidad.

b) Facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados. El concepto legal viene regulado en el artículo 4.3 del Real Decreto 2063/2004, al definirlos como aquellos documentos⁴¹⁹ que recojan operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales, siempre que hayan sido instrumento para la comisión de la infracción, debiendo concurrir dos elementos esenciales para apreciar la misma, un elemento objetivo, cual es la materialización de la inveracidad, otro subjetivo, la voluntad consciente de alterar la realidad. Nuevamente hay que indicar que este medio fraudulento, en realidad, sirve para calificar una infracción, de las reguladas en los artículos 191 a 193 de la LGT, como muy grave o grave, siendo muy grave cuando su incidencia sea superior al 10 por ciento de la base de la sanción, y grave, cuando la incidencia de las facturas falsas o falseadas sea igual o inferior al citado 10 por ciento –medios cuasifraudulentos–, salvo que por algún otro criterio se la califique como muy grave, por lo que en ningún caso se calificarán como leves las infracciones que traigan causa de este medio fraudulento, por tanto, para apreciar este medio de calificación como fraudulento, se requiere, primero, que existan facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, segundo, que hayan sido instrumento para la comisión de la infracción, es decir, que se hayan utilizado para justificar un gasto, inversión, deducción, bonificación, etc.,

⁴¹⁹ La extensión de la categoría de documento a los digitales no ofrece duda a partir de la Ley de enjuiciamiento civil, cuyo artículo 135.5 establece que cuando los Tribunales y los sujetos intervinientes en un proceso dispongan de medios técnicos se pueden utilizar siempre que quede garantizada la autenticidad, tendencia que ratifica el artículo 230 de la Ley orgánica del poder judicial al establecer que los documentos emitidos por los medios técnicos, electrónicos, informáticos y telemáticos, cualquiera que sea su soporte, gozarán de la validez y eficacia de un documento original, cualquiera que sea su soporte (STS 2ª, 05.12.2012, recurso 2216/2011).

por último, que su incidencia sea superior al 10 por ciento de la base de la sanción. Y nuevamente tenemos que decir que el legislador tributario es incoherente porque primero clasifica y califica las infracciones, para después darle un tratamiento unitario a la totalidad de la base de la sanción, bien entendido que una nimia parte de este medio fraudulento⁴²⁰ convierte a toda la base de la sanción en muy grave o grave, en otros términos, cuando el grueso de la base provenga de una infracción leve y se mezcle con una factura falsa, la infracción deviene en muy grave o grave, lo que evidentemente vulnera el principio de culpabilidad y proporcionalidad.

Este medio fraudulento también tiene connotaciones penales, por la posible comisión de un delito de falsedad regulado en el artículo 392 del Código penal, relativo a la falsedad documental cometida por un particular, primero, alterando un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial, segundo, simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad, y tercero, simulando en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyendo a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho, por lo que en ningún caso será punible la falsedad ideológica⁴²¹, es decir, faltar a la verdad en la narración de los hechos, ya que no existe un deber de veracidad por parte de los ciudadanos (STS 2ª, 21.12.2012, recurso 701/2012), en definitiva, se descarta el tratamiento penal de la mentira, pese a sus evidentes repercusiones personales y económicas⁴²², por lo que la simple ocultación de la verdad por un particular en un documento público o privado, se sitúa extramuros de la porción del injusto.

⁴²⁰ Señala Amancio L. Plaza Vázquez (“Los inconcebibles mecanismos de generación de dinero negro oficial en la legislación tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 5/2011) que el sistema de módulos fomenta la emisión de facturas falsas, en similares términos, Ramón Rodolfo Soler Belda (“IVA, módulos y fraude fiscal”. *Quincena Fiscal*, nº 8/2013).

⁴²¹ La falsedad material es aquella que afecta a la estructura física de un documento, al soporte material donde se contiene la declaración de voluntad, alterándolo o simulándolo; la falsedad ideológica se refiere a la veracidad de lo declarado, a la exactitud del contenido de la voluntad reflejado en el documento, es decir, se incluyen en un documento auténtico y no simulado manifestaciones o datos que no se ajustan a la verdad fáctica.

⁴²² Señala Luis Rodríguez Ramos (“Las falsedades documentales como actos preparatorios o ejecutivos criminalizados”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 366/1998) que el bien

Indica Choclán Montalvo⁴²³ que hoy es aceptado en general el principio de que la mentira documentada por un particular no es delito, en cuanto la realidad de la relación jurídica expresada en un documento no es un elemento esencial del mismo, señalando diferentes sentencias de la Sala Segunda que ponen de manifiesto que una mentira escrita puede ser un instrumento para servir en la ejecución de un ardid, pero no necesariamente un documento falso (STS 08.03.1990), que la autenticidad de los documentos no alcanza a su contenido, de modo que las mendaciones vertidas pueden considerarse extradocumentales (STS 18.03.1991), que ni siquiera en los documentos públicos la veracidad de lo declarado por las partes es una condición de la autenticidad del documento, pues como surge del artículo 1218 del Código civil, la función probatoria de éstos no se extiende al contenido de las declaraciones (ATS 22.12.1995), etc. Al hilo de esta doctrina, conviene delimitar el concepto de falsedad documental punible penalmente, pudiendo apreciarse dos situaciones:

- Expedición de facturas que reflejen operaciones totalmente inexistentes o ficticias, en las que la falsedad impregna a todo el documento que deviene simulado, constituyendo un supuesto de falsedad documental cometida por particulares, al ser subsumible en el apartado segundo del artículo 390.1 del Código penal, en cuyo caso, una vez detectados los indicios de la presunta falsedad, los hechos deben ponerse en conocimiento de la jurisdicción penal, a través de la correspondiente denuncia o querella, de acuerdo con lo establecido en el artículo 262 de la Ley de enjuiciamiento criminal, bien entendido, en cuanto al receptor, que cuando la factura falsa es medio necesario para incurrir en el delito contra la Hacienda pública, es claro que estamos en presencia de un concurso medial⁴²⁴, pues el último párrafo del

jurídicamente protegido de todas las falsedades documentales es la seguridad del tráfico jurídico derivada de su eficacia garantista –permite identificar al autor de la declaración de voluntad–, probatoria, así como de la función de perpetuación, pues fija la manifestación de voluntad de alguien.

⁴²³ José Antonio Choclán Montalvo. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad documental *versus* ideológica. Delito contable”. *Foro de abogados tributaristas*. Año 2000.

⁴²⁴ En el concurso medial, la íntima conexión teleológica de medio a fin de una de las infracciones con la infracción principal, determina que se consideren como una unidad y que no

artículo 305.4 del Código penal dispone que “la regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”, y en cuanto al emisor, será responsable como autor de un delito de falsedad documental y como coautor, inductor, cómplice o cooperador necesario del delito contra la Hacienda pública, en concurso real, pues el emisor, en su condición de sujeto activo, realiza dos acciones distintas que lesionan bienes jurídicos diversos, dando lugar a la existencia de varios delitos independientes entre sí, no obstante, el Tribunal Constitucional (SSTC 146/2015, de 25 de junio y 150/2015, de 6 de julio) ante la petición del emisor de facturas falsas –se trataba de un contribuyente que no era empresario ni desarrollaba una actividad empresarial– de ser sancionado exclusivamente por la vía penal deniega el amparo declarando que “la simulación de una actividad mediante la confección de facturas falsas ciertamente constituye una conducta ilícita con fines fraudulentos cuyo encaje sancionador puede residir en determinados preceptos del Código penal como señala el propio recurrente, pero tal análisis en absoluto nos compete en la resolución del presente recurso de amparo”, añadiendo que “la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axiológico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no

se sancione más que por la infracción principal incluyendo, en su caso, como agravante la otra infracción. Desde el punto de vista penal, el concurso medial se sancionaba con la pena prevista para la infracción más grave en su mitad superior, sin que pudiera exceder de la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente (principio de exasperación), pero la redacción actual del artículo 77.3 del Código penal dispone que en el concurso ideal se impondrá una pena superior a la que habría correspondido, en el caso concreto, por la infracción más grave, y que no podrá exceder de la suma de las penas concretas que hubieran sido impuestas separadamente por cada uno de los delitos.

responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos⁴²⁵».

- Expedición de facturas referentes a operaciones con sustrato real pero con algún o algunos datos falsos o falseados, por ejemplo, si se falsea el destinatario del bien o servicio, el concepto de la operación, la cuantía del precio –factura de venta de un inmueble que refleje un importe inferior al realmente pagado al promotor–, la fecha de emisión de la factura, etc., en cuyo caso, se trataría de una falsedad ideológica no punible penalmente, que se sancionaría, en sede del receptor, como criterio de calificación de la infracción por dejar de ingresar, y, en sede del emisor, por el tipo infractor contenido en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003.

La forma de actuar, cuando se detecten posibles facturas falsas, en los respectivos procedimientos de comprobación e investigación, dependerá de la calificación de la falsedad efectuada por el órgano actuante, en la mayoría de los casos la Inspección de los Tributos:

- Si no constituyen falsedad documental criminalmente punible habrá que distinguir entre el emisor y el receptor de la factura: a) al receptor de la factura falsa se le regulariza su situación tributaria exigiéndole el importe de la cuota tributaria correspondiente a las partidas deducidas o devueltas de forma improcedente más los oportunos intereses de demora e incoando el oportuno expediente sancionador, calificándose la infracción como muy grave o grave; b) el emisor de la factura falsa incurre en la infracción tipificada en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003. Lo que no cabe es sancionar al receptor por infracción tributaria muy grave y, además,

⁴²⁵ Los razonamientos de los votos discrepantes, como ya es habitual, parecen más acertados que los de las propias sentencias, ya que el órgano sancionador no está facultado para optar discrecionalmente por un precepto u otro, alterando la graduación y diferenciación prevista en la ley, pues con la interpretación efectuada se amplía de tal modo el campo del artículo 201.1 de la Ley general tributaria que se hace decir a la ley lo que no dice, se desvirtúa la técnica diferenciadora de ilícitos para extender la aplicación del artículo 201.1 de la Ley 58/2003 a conductas defraudatorias de mayor alcance que las que constituyen incumplimientos de aquellas obligaciones de facturación que no necesariamente se dirigen a defraudar, orientación defraudatoria que por el contrario podría deducirse con claridad del hecho de confeccionar una factura falsa que documenta importes inexistentes del impuesto sobre el valor añadido.

declararlo responsable solidario del pago de la sanción muy grave impuesta al emisor por incumplir las obligaciones de facturación (STS 3ª, 06.07.2015, recurso 3418/2013), tal y como anticiparon Puebla Agramunt y Galiano Estevan⁴²⁶.

- Si la falsedad documental es subsumible en el tipo del artículo 392 del Código penal, es preceptivo poner los hechos en conocimiento de la jurisdicción penal, a través de la correspondiente denuncia o querella, que según los casos se dirigirá sólo contra el emisor de las facturas falsas, o bien simultáneamente contra emisor y receptor, cuando pueda considerarse que éste último es también posible responsable penal como coautor del tipo penal, supuestos en los cuales la posible calificación de la infracción tributaria se hará depender de lo que se determine en la vía penal. Respecto de los efectos procedimentales de la interposición de la denuncia o querella por presunto delito de falsedad documental, cabe distinguir entre el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos y los posibles procedimientos sancionadores:

- Por lo que respecta al procedimiento de aplicación de los tributos, la judicialización⁴²⁷ del asunto se considera período de interrupción justificada, al disponer el artículo 103.d) del Real Decreto 1065/2007: “Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento”. Esta judicialización del expediente no impide la regularización en vía

⁴²⁶ Nuria Puebla Agramunt y Juan Galiano Estevan. “La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas”. *Quincena Fiscal*, nº 18/2012.

⁴²⁷ Aquí cabe traer a colación el artículo 10.2 de la Ley orgánica del poder judicial que regula expresamente la prejudicialidad penal y sus efectos entre los distintos órdenes jurisdiccionales que integran el poder judicial, ordenando la suspensión del procedimiento mientras dicha cuestión prejudicial no sea resuelta por los correspondientes órganos penales.

administrativa, respecto de aquellas materias no relacionadas con las facturas falsas, practicando las correspondientes liquidaciones provisionales, por tanto, si esa deuda tributaria no va a ser objeto de debate en el proceso penal por delito de falsedad y, por otro lado, la deducibilidad o no de las correspondientes partidas es cuestión de índole estrictamente tributaria y que debe resolverse en el ámbito administrativo, procederá dictar la liquidación que resulte de lo actuado en dicha vía, todo ello sin perjuicio, ya sabemos, de lo dispuesto en los artículos 137.2 de la Ley 30/1992 y 7.3 del Real Decreto 1398/1993, actual 77.4 de la Ley 39/2015, en los que se prevé la vinculación de la Administración a los hechos declarados ciertos en resolución judicial penal firme, para el caso de que ésta recaiga constante el procedimiento administrativo, además, el juez de lo penal que se halle enjuiciando la posible falsedad documental puede ordenar la paralización del procedimiento administrativo, interrumpiéndose en consecuencia el período de prescripción.

- En lo atinente a los procedimientos sancionadores hay que distinguir entre el emisor y el receptor de la factura: a) al emisor de facturas falsas, de acuerdo con el principio *non bis in idem*, no se le iniciará –o se suspenderá en su caso el ya incoado– procedimiento sancionador por la infracción tipificada en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003, por lo que la posible concurrencia de sanciones, penal y administrativa, quedará resuelta a favor del orden penal; b) cuando el receptor de facturas falsas también haya sido denunciado ante el orden penal, existirá la triple identidad (sujeto, hecho y fundamento) constitutiva del citado principio *non bis in idem* en lo que afecta a la apreciación del criterio de calificación de las infracciones muy graves en concepto de facturas falsas, lo que no impide calificarla de muy grave o grave utilizando otros criterios, por ejemplo, en concepto de anomalías sustanciales en contabilidad u ocultación, pero lógicamente, ya

sabemos, es incompatible que una factura falsa se utilice para calificar la infracción y para sancionarla de forma autónoma.

c) Utilización de personas o entidades interpuestas. Dispone el artículo 184.3.c) de la LGT que se considera medio fraudulento “la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona”. Señala Alemany Eguidazu⁴²⁸ que persona interpuesta es la que interviene entre quienes deben ligarse directamente en el negocio o soportar definitivamente sus efectos, ocultando de hecho al dueño del negocio, sin interés propio o con un interés jurídicamente subordinado al del verdadero dueño, distinguiendo entre interposición ficticia o simulada e interposición real, con la primera, el acuerdo simulatorio o aquiescencia de las verdaderas partes del negocio, nacen los derechos y obligaciones directamente en la cabeza del *dominus*, en la interposición real, el interpósito recibiría los bienes, aun con la obligación de retransmitirlos al destinatario final, mas sin saberlo el transmitente inicial, pero el negocio fiduciario se diferencia de la simulación, según Rosembuj, en que el primero es querido por las partes, aunque pretendan un efecto diverso, mientras en la simulación el acto o negocio es ficticio, de tal manera que le resulta ajena la aplicación de este último precepto⁴²⁹.

Esta circunstancia no exige ningún porcentaje mínimo de incidencia sobre la base de la sanción, por lo que cabe concluir, sin lugar a dudas, que la mera utilización de alguna persona o entidad interpuesta con la finalidad antes señalada, aunque su incidencia sea mínima, califica automáticamente la infracción como muy grave, lo cual es desproporcionado si este medio

⁴²⁸ Jesús Alemany Eguidazu. “Las personas interpuestas en los mercados de valores”. *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, nº 110/2008.

⁴²⁹ Cita tomada de José Ignacio Ruíz Toledano (*El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Editorial CISS, 1ª edición. Valencia 1998, página 168).

fraudulento es insignificante en relación con la base de la sanción, por lo que nuevamente, hay que señalar que la clasificación de las infracciones es incompatible con la calificación unitaria de las mismas, pues como afirma García Muñoz⁴³⁰, la calificación unitaria de la infracción supone que todas las infracciones referidas a un mismo período de declaración se calificarán como una única infracción leve, grave o muy grave.

La utilización de persona o entidad interpuesta guarda cierta relación con el negocio fiduciario⁴³¹, consistente en la atribución patrimonial que uno de los contratantes, llamado fiduciante, realiza a favor del otro, llamado fiduciario, para que éste utilice la cosa o el derecho adquirido, mediante la referida asignación, para la finalidad que ambos pactaron, con la obligación de retransmitirlos al fiduciante o a un tercero cuando se hubiera cumplido la finalidad prevista⁴³². A pesar de su heterogeneidad, como señala Flores Arnedo⁴³³, los negocios fiduciarios pueden ser clasificados en dos grandes grupos, la fiducia *cum amico*, realizada en provecho del fiduciante, por ejemplo, se cede un crédito para asegurar su cobro y la fiducia *cum creditore*, realizada en provecho del fiduciario, por ejemplo, se garantiza una deuda recibiendo el acreedor la propiedad de una finca del deudor, que éste recuperará cuando la devolución del dinero se produzca.

- *Fiducia cum creditore*, negocio fiduciario que supone una obligación preexistente de garantía, en su articulación convencional, se transmite al

⁴³⁰ Julio César García Muñoz. “Consideraciones sobre la nueva Ley 25/2003 general tributaria”. *Partida doble*, nº 162/2005.

⁴³¹ La fiducia tiene su origen en el Derecho romano (Instituciones de Gayo II, 60, *sed fiducia contrahitur aut cum creditore pignoris iure, aut cum amico quo tutius nostrae res apud eum sint*) y en el germánico, siendo frecuente su utilización bajo el nombre de *trust* en los países anglosajones. El Código civil no la regula, pero la jurisprudencia reconoce su posibilidad y validez, siempre que no comporte una finalidad ilícita o fraudulenta (STS 15.03.2000, 16.07.2001, 13.02.2003 y 07.05.2007), dando entrada a la teoría del “doble efecto”, en virtud de la cual se trataría de un negocio jurídico de naturaleza compleja, en el que confluye un contrato real de transmisión con eficacia erga omnes y otro obligacional, que constriñe al fiduciario, frente a su fiduciante, a actuar de acuerdo con la finalidad pretendida.

⁴³² AA. VV. *Diccionario jurídico*. Coordinador: Juan Manuel Fernández Martínez. Editorial Thomson-Aranzadi, 4ª edición. Cizur Menor 2006, página 551. También se toman las definiciones de la *fiducia cum creditore* y *cum amico* (página 384).

⁴³³ Agustín Flores Arnedo. “Negocios anómalos jurídico-tributarios”. *Crónica Tributaria*, nº 78/1996.

acreedor la propiedad de una cosa o la titularidad de un derecho mediante una forma eficaz frente a terceros, y, cumplida la obligación garantizada, el transmitente podrá exigir del fiduciario la retransmisión de la propiedad o del derecho de crédito, por ejemplo, compraventa con pacto de retro. Las líneas maestras de la configuración de esta figura jurídica –llamada también “venta en garantía”– en la doctrina jurisprudencial pueden resumirse así (STS 1ª, 26.04.2001, recurso 1052/1996): a) la transmisión en garantía es un negocio fiduciario, del tipo de la *fiducia cum creditore*, donde el fiduciante transmite la propiedad formal asumiendo el riesgo de que el fiduciario, vulnerando el pacto de fiducia, la transmita a terceros, los cuales quedan protegidos en su adquisición en virtud de la eficacia de la apariencia jurídica, que protege las adquisiciones a título oneroso y de buena fe de quien en realidad no es propietario; b) el fiduciante transmite al fiduciario la propiedad formal del objeto o bien sobre el que recae el pacto fiduciario, con la finalidad de apartarlo de su disponibilidad y así asegura al fiduciario que lo tendrá sujeto a la satisfacción forzosa de la obligación para cuya seguridad se estableció el negocio fiduciario; c) el fiduciario no se hace dueño real del objeto transmitido –el pacto fiduciario lleva consigo esa retransmisión–, salvo el juego del principio de la apariencia jurídica, sino que ha de devolverlo al fiduciante una vez cumplidas las finalidades perseguidas con la fiducia; d) la falta de cumplimiento por el fiduciante de la obligación garantizada no convierte al fiduciario en propietario del objeto dado en garantía, ya que la transmisión de la propiedad con este fin no es una compraventa sujeta a la condición del pago de la obligación; e) el fiduciario, caso de impago de la obligación garantizada, ha de proceder contra el fiduciante como cualquier acreedor, teniendo la ventaja de que cuenta ya con un bien seguro con el que satisfacerse, pero sin que ello signifique que tiene acción real contra el mismo; f) la transmisión de la propiedad con fines de seguridad o “venta en garantía” es un negocio jurídico en que por modo indirecto, generalmente a través de una compraventa simulada, se persigue una finalidad lícita, cual es la de

asegurar el cumplimiento de una obligación, y no pueda pretenderse otra ilícita, como la de que, en caso de impago de la obligación, el fiduciario adquiera la propiedad de la cosa, pues se vulneraría la prohibición del pacto comisorio, revelándose la “venta en garantía” como un negocio en fraude de ley (Cc Art. 6.4).

- *Fiducia cum amico*, negocio fiduciario por el que el fiduciante asigna una atribución patrimonial a favor del fiduciario, para que éste utilice la cosa o derecho adquirido mediante la referida atribución, para la finalidad que ambos pactaron, con la obligación de retransmitirlos al fiduciante o a un tercero cuando se hubiera cumplido la finalidad prevista, mediando entre ambos negocios jurídicos el nexo de confianza propio de los vínculos amistosos, en que precisamente radica la causa de dicho negocio, por ejemplo, cesión de acciones de una mercantil para que el fiduciario intervenga en la junta general, cobre los dividendos, realice plusvalías, etc. La sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2012 (1ª, recurso 856/2010) dispone que en esta modalidad de fiducia el fiduciario no ostenta la titularidad real pues no es un auténtico dueño, teniendo solo una titularidad formal, sin perjuicio del juego del principio de la apariencia jurídica, siendo así que el dominio seguirá perteneciendo al fiduciante en cuyo interés se configura el mecanismo jurídico, lo que acentúa la nota de la confianza, pero lo que no se puede pretender es aprovechar la existencia de una finalidad fraudulenta en el pacto de *fiducia cum amico* para negar toda eficacia *inter partes* a dicho pacto y consolidar definitivamente una propiedad aparente, faltando así a la confianza depositada por el fiduciante cuando consintió que fuera el fiduciario el que apareciera externamente como titular único del bien de que se trata⁴³⁴.

⁴³⁴ El efecto de la nulidad del pacto fiduciario por ilicitud de la causa no es la inexistencia de acción para las partes, sino la obligación recíproca de restitución en los términos a que se refiere el artículo 1303 del Código civil. Si el fiduciario, que tiene la obligación de conservar y devolver el bien al fiduciante, dispone de él como propio, sin conocimiento ni autorización del fiduciante, haciendo suyo el dinero recibido, incurre en un delito de apropiación indebida (STS 2ª, 02.04.2012, recurso 1406/2011).

Este medio fraudulento hay que cohonestarlo con el artículo 13 de la LGT –en el ámbito civil, la acción de nulidad es imprescriptible, la de anulabilidad debe ejercitarse en el plazo de cuatro años– y el objeto del procedimiento inspector, tendente a determinar, como dice Hernanz Martín⁴³⁵, la verdad material, pues el carácter *ex lege* de la obligación tributaria no consiente las verdades formales –como ocurre en la vía civil, donde la constatación de los hechos depende de la voluntad de las partes–, esto es, la regularización administrativa debe ir encaminada a gravar la verdadera capacidad económica del obligado tributario, máxime cuando de impuestos progresivos se trata, incidiendo en la realidad material del hecho imponible, prescindiendo, por tanto, de la apariencia formal de los negocios, pues como dice Sánchez Blázquez⁴³⁶, el principio inquisitivo exige la realización del principio de verdad material, al efecto, distingue De Pablo Varona⁴³⁷ entre una retroactividad real y otra obligacional, con la primera, se pretende volver automáticamente a la misma situación jurídica existente con anterioridad a la celebración del negocio en cuestión, de manera que en principio no sólo produce efectos entre las partes sino que también es oponible a los terceros adquirentes, ya que la obligación de restitución lo es sólo de la posesión, pero no de la propiedad, porque ésta nunca se perdió, por la retroactividad obligacional, las partes quedan obligadas a restituirse recíprocamente las prestaciones recibidas en el estado en que se encontraban en el momento de la celebración del contrato, por lo que el comprador ha de transmitir al vendedor la cosa que recibió en virtud del contrato traslativo de dominio, lo dicho, nos permite obtener estas conclusiones:

- Un negocio fiduciario o simulado declarado nulo puede generar el derecho a la devolución de los impuestos –la prueba corre a cargo del contribuyente– que gravan las transmisiones patrimoniales onerosas, las

⁴³⁵ Antonio Hernanz Martín. “La prueba en el ámbito tributario”. *Tribuna Fiscal*, nº 169/2004.

⁴³⁶ Víctor Manuel Sánchez Blázquez. “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 21/2003. El citado autor hace la siguiente cita de la Ordenanza tributaria alemana: “La autoridad financiera averiguará los hechos de oficio. Ella misma determinará la naturaleza y amplitud de las averiguaciones y no estará vinculada a las alegaciones y proposiciones de prueba de los interesados”.

⁴³⁷ Carlos de Pablo Varona. “La declaración de ineficacia de actos y negocios en los impuestos sobre la renta (I)”. *Quincena Fiscal*, nº 22/2013.

operaciones societarias y los actos jurídicos documentados, señalando al efecto el artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993: “Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley general tributaria, a contar desde que la resolución quede firme”. En similares términos, el artículo 100 de la Ley 37/1992 permite la deducción de las cuotas de IVA, aunque hubieran transcurridos cuatro años, en aquellos casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional.

- Las rentas hay que imputarlas al verdadero titular, lo que puede generar el derecho a la devolución de ingresos indebidos en sede del fiduciario pues, en principio, no se admite la doble imposición. La sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1991 rechaza la pretensión de gravar a un adquirente fiduciario por un incremento injustificado de patrimonio, dando toda su relevancia al hecho de que el mismo se obligaba a transmitir a la persona indicada por el fiduciante, que dejaba sin efecto cualquier alteración patrimonial.
- El fiduciante incurre en una infracción tributaria muy grave, pero también se debería sancionar al fiduciario, en concepto de coautor, pues sin su aquiescencia no es posible el negocio.
- La *fiducia cum amico*, en tanto haya hecho figurar a nombre de un tercero la titularidad de los bienes o derechos del fiduciante, la obtención de sus rentas o ganancias patrimoniales o la realización de sus operaciones con trascendencia tributaria, de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona, se encuadra dentro de este medio fraudulento ya que el *pactum fiduciae*, con independencia de su validez en el ámbito privado, no tendrá efectos frente a la Hacienda

pública, ya que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* (LGT Art. 17.4).

Señala Fonseca Capdevila⁴³⁸ que la aceptación de la fiducia no sólo se deduce del reconocimiento de sus efectos en supuestos aislados, ya que también la ley la ha constatado estableciendo excepciones, cuando se ha pretendido que el negocio fiduciario sea tratado de forma distinta de la que correspondería a su tipo negocial, por ejemplo, en las adjudicaciones para pago en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en los fideicomisos en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, o contemplando un reconocimiento pleno de la titularidad fiduciaria, como ocurre en los fondos de titulización hipotecaria o en los fondos de titulización de activos.

B. La ocultación

La ocultación es una circunstancia determinante para calificar las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 193 de la LGT como grave o leve –nunca como muy grave–, disponiendo el artículo 184.2 de la Ley 58/2003 que constituye ocultación de datos a la Administración tributaria y, por tanto, la comisión de una infracción tributaria grave, las siguientes conductas:

- La falta de presentación de declaraciones o autoliquidaciones⁴³⁹.
- La presentación de declaraciones que incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos –por ejemplo, gastos falsos o gastos reales pero declarados por un importe superior al real–, si la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción es superior al 10 por ciento⁴⁴⁰.

⁴³⁸ Enrique Fonseca Capdevila. “Los negocios anómalos ante el Derecho tributario: perspectiva de futuro”. *Crónica Tributaria*, nº 100/2001.

⁴³⁹ En el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, el incumplimiento de la obligación del sujeto pasivo de presentar la pertinente autoliquidación en el plazo de 30 días siguientes a la iniciación de las obras no constituye infracción tributaria grave porque el Ayuntamiento tenía todos los datos, contenidos en el proyecto y presupuesto de obras, para practicar una liquidación provisional de oficio (STS 3ª, 29.04.2004, recurso 1575/1999).

⁴⁴⁰ Señala María Esther Sánchez López (AA. VV. *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias* ... ya citada, página 644) que si lo que se pretende es garantizar la proporcionalidad entre la deuda correspondiente a los datos ocultados y la base de la sanción, no

- La presentación de declaraciones que omitan, total o parcialmente, operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria –por ejemplo, omisión de ventas–, si su incidencia es superior al 10 por ciento.

Además de que exista ocultación, los artículos 191.3, 192.3 y 193.3 de la LGT exigen, para que las respectivas infracciones, por dejar de ingresar en plazo, falta de presentación de declaraciones y obtención indebida de devoluciones, sean calificadas como graves, que la base de la sanción supere 3.000 euros⁴⁴¹, de tal forma que la infracción será leve, primero, si la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros fiscales representa un porcentaje igual o inferior al 10 por ciento, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, segundo, cuando haya ocultación, siempre y cuando la base de la sanción no sea superior a 3.000 euros, tercero, en los supuestos de regularización encubierta, y cuarto, cuando no haya ocultación, con independencia de la cuantía, si bien, como señalan las profesoras Luchena Mozo y Sánchez López⁴⁴², citando a Aguallo Avilés, en este supuesto de falta de ingreso sin ocultación, sería más conveniente restablecer el orden jurídico alterado mediante la aplicación de los intereses de demora correspondientes prescindiendo, por tanto, del régimen sancionador.

La figura de la ocultación en el ámbito tributario sancionador ha experimentado una sustancial evolución⁴⁴³, en principio, la redacción originaria

parece que revista la misma gravedad, por ejemplo, la ocultación de una deuda de 100 euros, cuando dicha cifra coincida con la base de la sanción, que la ocultación de una deuda de 100.000 euros, cuando éstos constituyan menos del 10 por ciento de la base de la sanción.

⁴⁴¹ Señala Juan José Ferreiro Lapatza (*La nueva Ley general tributaria*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2004, página 257) que dicho límite trae causa de “las pequeñas ocultaciones en que incurrimos todos los que no vamos por el mundo presumiendo de puros e impolutos y de no haber cometido nunca un pecado que les impida tirar la primera piedra”.

⁴⁴² Gracia María Luchena Mozo y María Esther Sánchez López. “Un estudio de las infracciones en los artículos 191 y 192 de la Ley general tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 130/2006.

⁴⁴³ Para Clara Jiménez Jiménez (“Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador”. *CEF Revista de Derecho y Contabilidad*, nº 7/2005) las posibilidades teóricas son tres, ya que la ocultación se puede configurar como elemento de tipificación de la infracción, como circunstancia que exonera de responsabilidad o como criterio de graduación.

de la Ley 230/1963 consideró la ocultación de datos a la Administración como criterio para calificar las infracciones tributarias, posteriormente, la reforma de la Ley 10/1985 la consideró como un criterio de graduación incluido en el concepto de mala fe, la Ley 25/1995, ya de forma explícita, la consideró como criterio de graduación de la sanción, por último, la vigente Ley 58/2003 vuelve a considerar la ocultación como un criterio de calificación de la infracción, si bien con diferencias importantes respecto a la redacción original de la anterior LGT, aunque como indica Pérez Royo⁴⁴⁴, no tiene sentido hablar de ocultación cuando se deja de manifestar lo que el destinatario de la declaración ya conoce, en similares términos, Sánchez Huete⁴⁴⁵ señala que dicho precepto no duda tampoco en calificar al imputado en el procedimiento sancionador como infractor, llegando al absurdo de considerar que hay ocultación aunque exista el conocimiento previo de la Administración y no haya lesión de bien jurídico alguno, no obstante, el legislador parte del presupuesto de que el sujeto posee dicha intencionalidad, por lo que con tal proceder se sancionarán actos objetivamente inocuos que parecen partir de ideas, totalmente desterradas en la actualidad, basadas en que el pensamiento delinque.

El criterio de ocultación de datos supone la omisión o falsedad de datos en las declaraciones del obligado tributario a la correspondiente Administración tributaria que incidan en la determinación de la deuda tributaria. El Tribunal Supremo (3ª, 09.10.2014, recurso 689/2013), en relación con la circunstancia prevista en el artículo 82.1.d) de la LGT, redacción según Ley 25/1995, ha dicho que para la apreciación de esta circunstancia, se requiere la concurrencia de tres factores: 1º, la ocultación por parte del sujeto pasivo de datos a la Administración necesarios para la determinación de la deuda tributaria, es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración tributaria de todos o parte de los elementos constitutivos del hecho imponible, o el mismo hecho imponible; 2º, que dicha ocultación se realice mediante la falta de presentación o la presentación de

⁴⁴⁴ Fernando Pérez Royo. “La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva Ley general tributaria”. *Estudios de Derecho Judicial*, nº 57/2004, página 308.

⁴⁴⁵ “Una visión crítica del sistema sancionador ... ya citada.

declaraciones inexactas, por lo que la falta de presentación o la presentación con inexactitudes de la declaración, por sí sola, no puede ser interpretada como criterio de graduación de la sanción tributaria, de hecho, el artículo 79.b) lo tipifica como infracción grave lo que, en principio, excluye su aplicación en el supuesto de esta infracción, al constituir un elemento del ilícito tributario; 3º, que la consecuencia de la ocultación mediante la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes es la derivación de una disminución de la deuda tributaria, es decir, que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración tributaria al no percibir el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación tributaria del sujeto pasivo. Por consiguiente, este criterio supone:

- La omisión o falsedad de datos. Este criterio siempre se refiere a datos o hechos, nunca a interpretaciones jurídicas. La omisión se puede referir a la falta de presentación de la declaración estando obligado a ello o a la presentación de la declaración con datos omitidos, mientras que la falsedad se refiere siempre a las declaraciones presentadas que incluyen datos que no se corresponden con la realidad, por ejemplo, Jiménez Jiménez⁴⁴⁶ distingue entre gastos irreales y gastos reales pero no deducibles, los primeros evidencian la ocultación en la conducta del sujeto pasivo, mientras que gastos reales no deducibles obedecen a una declaración completa e inicialmente veraz.
- La omisión o falsedad se debe reflejar en las declaraciones tributarias del obligado tributario⁴⁴⁷. Esta concepción ya se contemplaba expresamente en el artículo 20.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y actualmente, viene regulada en similares términos en el artículo 4.1 del Real Decreto 2063/2004 que dispone que se entenderá que existe ocultación de

⁴⁴⁶ Clara Jiménez Jiménez. “Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas”. *Crónica Tributaria*, nº 77/1996.

⁴⁴⁷ Como señala Juan Calvo Vérez (“El alcance de la ocultación de datos a la Administración como circunstancia calificadora de la infracción tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 138/2008) el concepto de ocultación se halla ligado de manera indisoluble al de la declaración, cometiéndose aquélla teniendo en cuenta la presentación o no de dicha declaración y, en caso de presentarla, su contenido.

datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros (información por suministro), por requerimientos de información (información por captación) o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor. Habrá, entonces, ocultación cuando la Administración disponga de los datos por haber sido suministrados por terceras personas, ya sea de forma genérica o individualizada, sin embargo, respecto a la contabilidad del presunto infractor, el Real Decreto 1930/1998 disponía que se apreciaba el agravante de ocultación con independencia de que los datos omitidos figuren o no contabilizados, y el Real Decreto 2063/2004, como hemos visto, que existe ocultación, incluso en el supuesto de que se determine por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor, luego entonces, ¿se incurre en ocultación cuando no se declaran unas ventas que sí están contabilizadas? La ocultación requiere que la Administración demuestre, primero, que ha habido omisión, defecto o encubrimiento de datos o elementos del hecho imponible, segundo, que el presunto infractor ha incurrido en negligencia grave al ocultar aquellos datos o elementos, por lo que no se trata simplemente de que el contribuyente no haya declarado las rentas descubiertas, sino que lo relevante es si existió o no un ánimo de ocultar esos rendimientos a la Hacienda pública⁴⁴⁸, en definitiva, habrá que valorar la conducta del presunto infractor a la hora de presentar sus declaraciones tributarias, y no las mayores o menores posibilidades que tiene de ser descubierto por la Administración tributaria (STS 3ª, 02.04.2012, recurso 411/2009).

⁴⁴⁸ La ocultación exige también la concurrencia del principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, por tanto, se requiere que la Administración razone el por qué de la aplicación de esa circunstancia que agrava la sanción mínima que ha querido establecer el legislador, pues en caso contrario se llega al resultado de imponer con criterios de generalidad la sanción agravada (STS 3ª, 15.07.2011, recurso 203/2008).

- Los datos omitidos o falseados han de incidir en la determinación de la deuda tributaria.

Hemos de considerar el supuesto de que los datos se hayan presentado a la correspondiente Administración tributaria o a otra Administración, pero en una declaración distinta. En el segundo supuesto, si los datos se han declarado en un tributo que corresponde a otra Administración tributaria parece razonable apreciar la existencia de ocultación, pero en el primer caso, el problema surge si los datos se han presentado por el obligado tributario a una misma Hacienda pública en declaraciones diferentes referidas a otros tributos, cuestión ésta que no es objeto de regulación expresa en el Real Decreto 2063/2004 –a diferencia del derogado Real Decreto 1930/1998, cuyo artículo 20 calificaba esta situación como de ocultación–, pues aunque el proyecto de reglamento seguía la línea de su predecesor, fue eliminada de la redacción final en virtud de una observación del Consejo de Estado que consideró que ese inciso podría constituir un exceso reglamentario, por lo que esta circunstancia no puede considerarse en todo caso y de forma directa como ocultación, de tal forma que si los datos aportados por el propio obligado tributario en otra declaración a la Administración tributaria correspondiente, permiten determinar efectivamente que se ha producido el hecho imponible y cuantificar la deuda tributaria y el momento del devengo, no se puede considerar ocultación, cuestión distinta es que los datos aportados para autoliquidar otro tributo no sirvan para determinar que se ha producido el hecho imponible (por su distinta configuración, por ser diferentes los supuestos de no sujeción o exención, etc.), el período de devengo (por los distintos criterios de imputación) o la cuantía de la deuda tributaria (por ser diferentes los criterios de cuantificación de la misma), surgiendo una discrepancia, en el cruce de los datos declarados, que puede dar lugar a la inclusión en plan de inspección⁴⁴⁹.

⁴⁴⁹ Así, por ejemplo, una diferencia entre las cuotas devengadas del impuesto sobre el valor añadido y el importe de las ventas declarado en el impuesto sobre sociedades, no determina directamente una regularización, por lo que podría ser considerada una ocultación.

En definitiva, como advierte Martínez Lago⁴⁵⁰, la ocultación proviene de la propia conducta del sujeto, con independencia de que la Administración pueda conocer por sí misma o por terceros los datos ocultados, sin embargo, la determinación reglamentaria puede resultar contraria al principio de proporcionalidad, en tanto en cuanto la mera comprobación de datos sería incompatible con la ocultación –sin investigación no hay ocultación–, luego entonces ¿cómo puede apreciarse ocultación si la contabilidad refleja fielmente las operaciones realizadas por el obligado tributario? Sólo cuando el órgano inspector haya tenido que recurrir a la investigación podría apreciarse el criterio de calificación de la ocultación pero, en ningún caso, la mera comprobación nos puede conducir a la ocultación.

La ocultación, como criterio de graduación de las sanciones tributarias, tal y como fue incorporada al artículo 82.1.d) de la LGT, por la Ley 25/1995 –“La ocultación a la Administración tributaria, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta”–, fue objeto de diversas críticas, primero, por su automatismo, ya que toda regularización supone una declaración incorrecta, segundo, porque este criterio de graduación formaba parte del propio tipo infractor, pues definida la ocultación como la presentación de declaraciones incompletas o inexactas con incidencia negativa en la deuda tributaria, resultaba ontológicamente imposible que se incurriera en una infracción tributaria grave por un medio distinto a la ocultación, y en consecuencia, sólo se podía incurrir en la citada infracción cuando se ocultaban los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, por lo que la falta de ingreso sin ocultación de datos en la contabilidad o en los registros fiscales no podía ser objeto de sanción.

⁴⁵⁰ Miguel Ángel Martínez Lago. “Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 4/2006.

El Tribunal Supremo ha hecho suyas estas críticas en sentencia de 5 de noviembre de 2012, estimando en parte el recurso de casación 2126/2011, al considerar que aunque el contribuyente incurrió en una infracción tributaria grave, no se puede agravar la sanción por ocultación de datos, ya que esa voluntad de ocultación ya se ha tomado en consideración a la hora de la tipificación de la infracción, pues obrar de otro modo supondría una aplicación automática de dicha circunstancia de agravación, declarando que esta circunstancia agravatoria de la sanción requiere la concurrencia de los siguientes factores, primero, la ocultación por parte del sujeto pasivo de datos a la Hacienda pública necesarios para la determinación de la deuda tributaria, es decir, la sustracción al conocimiento de la Administración tributaria de todos o parte de los elementos del hecho imponible o el hecho imponible mismo, segundo, que dicha ocultación se realice mediante la falta de presentación de la declaración o su presentación con inexactitudes derivándose además de ello una disminución de la deuda tributaria, es decir, que la conducta de la ocultación produzca un perjuicio a la Administración tributaria al no percibir el importe exacto de la deuda tributaria, en consonancia con la realidad de la situación del sujeto pasivo.

C. Cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras

La incidencia de la ocultación⁴⁵¹, de la llevanza incorrecta de libros o registros fiscales y de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sobre la base de la sanción, se determinará por los coeficientes regulados respectivamente en los artículos 10, 11 y 12 del Real Decreto 2063/2004 –redondeados con dos decimales– que comprenderán: a) en el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la apreciación de ocultación o por la llevanza incorrecta de los libros o registros o por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen

⁴⁵¹ El artículo 10.5 del Real Decreto 2063/2004, dispone que en caso de falta de presentación de la declaración o autoliquidación, el coeficiente será del 100 por cien.

en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la apreciación de las circunstancias calificadoras antes citadas; b) en el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Por tanto, el cálculo del coeficiente se determinará multiplicando por 100, las magnitudes que deben figurar en ambas partes del quebrado, bien entendido que para sumar bases y cuotas, las primeras hay que multiplicarlas por el respectivo tipo de gravamen, debiendo colocarse en el numerador la cuota comprobada sancionable, ya sea en concepto de ocultación, llevanza incorrecta de libros o registros o utilización de documentos o facturas falsas o falseadas, y, en el denominador la cuota regularizada por todos los conceptos, si bien sólo computan los sancionables, por lo que el citado coeficiente, en los supuestos en que es de aplicación, determina la calificación de las infracciones tributarias, de tal forma que, del juego de los artículos 184 y 191 a 193 de la LGT, podemos concluir que sólo constituyen infracciones:

- Muy graves, los siguientes medios fraudulentos: 1º, el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad; 2º, la llevanza de contabilidades distintas; 3º, la llevanza incorrecta si supera el 50 por ciento; 4º, el empleo de facturas falsas superior al 10 por ciento de la base de la sanción; 5º, la utilización de personas interpuestas.
- Graves, la ocultación y los siguientes fraudulentos: 1º, la llevanza incorrecta de la contabilidad si es igual o inferior al 50 por ciento y supera el 10 por

ciento; 2º, el empleo de facturas falsas igual o inferior al 10 por ciento; 3º, la no presentación de declaraciones; 4º, la ocultación cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros.

- Leves⁴⁵²: 1º, la llevanza incorrecta de la contabilidad si es igual o inferior al 10 por ciento, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción; 2º, la ocultación, cuando la base de la sanción sea igual o inferior a 3.000 euros; 3º, la regularización encubierta; 4º, resto de supuestos sancionables –sancionables ¿por qué?– si no hay ocultación.

El Real Decreto 2063/2004 establece que, en estos supuestos, no se tengan en cuenta los ajustes que minoran la deuda tributaria, es decir, que en el cálculo de los coeficientes anteriores no se consideren las cuantías de los ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, ya que si se incluyeran, en el sentir de la Administración, deberían imputarse proporcionalmente entre el numerador y el denominador, por lo tanto, la inclusión de las minoraciones en el cálculo del coeficiente no alteraría el resultado, pero haría más complejos los cálculos, por ello, los artículos 10.3, 11.3 y 12.3 del citado Real Decreto 2063/2004 establecen que “cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior”, sin embargo, es obvio que hay otras formas posibles de tratar los citados ajustes, más beneficios para el contribuyente.

En el supuesto de que concurran diversas circunstancias calificadoras, el artículo 9.2 segundo párrafo del Real Decreto 2063/2004, aclara: “Cuando concurran más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad en la conducta”, lo que claramente vulnera la presunción de inocencia y el principio de proporcionalidad, pues ya sabemos que la base de la sanción debe trocearse en

⁴⁵² Ya veremos que la tipificación de las infracciones leves es muy deficiente, pues junto a una tipificación positiva que es correcta se presenta una negativa que incumple el citado principio.

función de la gravedad de la conducta del presunto infractor. Para el cálculo del coeficiente se tendrán en cuenta todos los elementos regularizados, con independencia de que los mismos hayan influido en la existencia de otras infracciones con perjuicio económico, por lo que los mismos importes correspondientes a los incrementos regularizados pueden tener incidencia en diversas circunstancias calificadoras, ya que el citado artículo 9.2 del Real Decreto 2063/2004, establece: “El hecho de que determinados incrementos se tengan en cuenta para el cálculo de la incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados, no impedirá la inclusión de esos mismos importes, si procede, a efectos del cálculo de la incidencia de otras de las citadas circunstancias determinantes de la calificación de la infracción.”

A este respecto, lo habitual será que las operaciones que no se incluyen en las correspondientes declaraciones tributarias tampoco se anoten en los libros de contabilidad o en los registros fiscales, por lo que normalmente estas irregularidades influyen tanto en el cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros y registros como en la ocultación; asimismo, será habitual que los importes empleados para el cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, afecten también a los demás criterios, ya sea a la llevanza incorrecta de libros y registros –puesto que el artículo 184.3.3º de la Ley 58/2003 considera como un medio de llevanza incorrecta “la falsedad de asientos, registros o importes”–, o bien a la ocultación, dado que el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, dispone que existe ocultación cuando “se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos”, lo que en teoría podría desembocar en un concurso real de infracciones, por ejemplo, un contribuyente que haya dejado de ingresar utilizando una factura falsa incurriendo además en anomalías contables, puede cometer dos infracciones, una muy grave por dejar de ingresar (LGT Art. 191) si la llevanza incorrecta supera el 50 por ciento, otra grave, por incumplir obligaciones contables y registrales (LGT Art. 200).

D. Normativa foral

A diferencia del territorio común, ninguna vinculación se establece entre los objetivos de los órganos de inspección de los territorios forales y su peculiar régimen sancionador. La normativa de las Haciendas vascas, como tendremos oportunidad de ver en el próximo capítulo, sitúa los medios fraudulentos y la ocultación en la graduación de la sanción⁴⁵³ –prescindiendo, con acierto, de todo el artificioso cálculo de porcentajes y de la calificación unitaria de la infracción–, sin embargo, para la normativa navarra –clasifica las infracciones en simples y graves– constituye infracción grave, entre otras conductas, expedir facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, si bien, este medio fraudulento y la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad, también sirven para graduar la sanción.

IV. Análisis del tipo del artículo 191 de la LGT

El tipo de esta infracción consiste en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice mediante la presentación de declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración tributaria (LGT Art. 27) o proceda el inicio del período ejecutivo por haberse presentado en plazo autoliquidación sin haberse realizado el ingreso (LGT Art. 161.1.b), supuestos ambos que excluyen de responsabilidad, si bien, las profesoras Luchena Mozo y Sánchez López⁴⁵⁴, citando a Lamoca Pérez, señalan que en el supuesto de declaración extemporánea el recargo sólo excluye las sanciones que hubieran podido exigirse, por lo que la infracción por dejar de ingresar subsiste, no obstante, la presentación de una declaración extemporánea sin ingreso, superior a 120.000 euros, que contenga elementos constitutivos de dolo –por ejemplo, ocultación de ventas– será

⁴⁵³ Por el principio de absorción resultan incompatibles los criterios de calificación de la infracción y los criterios de graduación de la sanción.

⁴⁵⁴ “Un estudio de las infracciones en los artículos 191 y 192 ... ya citada.

considerada como una autodenuncia, debiendo analizarse las posibles responsabilidades por delito contra la Hacienda pública, contable y de falsedad.

A. El tipo infractor

El artículo 191 de la LGT establece dos especialidades referidas al tipo infractor, en primer lugar, las atinentes a las entidades que tributan en régimen de atribución de rentas, en segundo término, cuando el obligado tributario obtenga una devolución y en realidad hubiera debido efectuar un ingreso en el Erario público:

- Atribución de rentas. El artículo 191 precisa que en esta infracción se incluye la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas⁴⁵⁵. Esta precisión deriva de la propia naturaleza y características del régimen de atribución de rentas, tiene una finalidad meramente aclaratoria y no supone ningún cambio normativo, pues su objetivo es diferenciar claramente las consecuencias sancionadoras de las infracciones cometidas en los casos de entidades sometidas al citado régimen de atribución de rentas de las correspondientes a infracciones cometidas por entidades sometidas al régimen de imputación de rentas, reguladas estas últimas en los artículos 196 y 197 de la Ley 58/2003. En el régimen de atribución de rentas –las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 no pueden ser sujetos infractores en el impuesto que grava la renta de las personas físicas (ni siquiera están obligadas a presentar declaración⁴⁵⁶) pero sí por otros tributos, por ejemplo, el que grava el valor añadido–, éstas son obtenidas directamente por los socios, comuneros o partícipes, y ellos son los responsables de su correcta declaración, en cambio, en el régimen de imputación de rentas, las mismas son obtenidas por la entidad transparente,

⁴⁵⁵ El artículo 6 de la Ley 27/2014 obliga a las sociedades civiles que ejerzan una actividad económica a tributar por el impuesto sobre sociedades.

⁴⁵⁶ El artículo 90 de la Ley 35/2006 les obliga a presentar una declaración informativa.

que es la que tiene la obligación de declararlas e imputarlas a los socios o partícipes y la que incurre en una conducta infractora en caso de no hacerlo, por lo que, en aplicación del principio *non bis in idem*, que prohíbe sancionar a los socios y a la sociedad, en el régimen de atribución de rentas sólo se sanciona a los socios, herederos, comuneros o partícipes y en el régimen de imputación de rentas sólo se sanciona a la sociedad transparente, bien entendido que la culpabilidad debe acreditarse, en el primer supuesto, en sede de los socios, herederos, comuneros o partícipes, y, en el supuesto de imputación de rentas en sede de la sociedad transparente.

- Obtención indebida de devolución y falta de ingreso. Constituye infracción tributaria por dejar de ingresar, el obtener indebidamente una devolución solicitada en la autoliquidación del impuesto, cuando realmente hubiera correspondido un ingreso de haberse autoliquidado correctamente el tributo. Aquí concurren dos conductas, dejar de ingresar y obtener indebidamente una devolución, pero el legislador les ha dado un tratamiento unitario, subsumiendo la infracción por obtener indebidamente devoluciones en la infracción por dejar de ingresar.

B. Calificación de la infracción

Corre a cargo del instructor del expediente que lo hará, de forma unitaria, calificándola como muy grave, grave o leve, las dos primeras, no presentan problemas de calificación, pues ya vimos que la misma está en función de los medios fraudulentos y la ocultación con sus respectivos coeficientes –problemáticos, por cuanto la prueba de la culpabilidad se pretende sustituir por el cálculo de un porcentaje, vulnerando el principio de proporcionalidad–, pero las infracciones leves están mal tipificadas, pues junto a una calificación positiva –ya vista y que sería correcta si no utilizase el citado mecanismo de los coeficientes– la LGT presenta una tipificación negativa, al considerar que en ausencia de ocultación la infracción deviene en leve, cualquiera que sea la base de la sanción, por ello, nos enfrentamos a tres tipos de problemas, por un lado, la

calificación unitaria, que vulnera, como sabemos, el principio de culpabilidad y el de proporcionalidad, ya que una mínima parte de medio fraudulento o de ocultación, convierte la infracción en muy grave o grave, de otra parte, el sistema de coeficientes –también vulnera el principio de culpabilidad y el de proporcionalidad–, pues se puede pasar de una infracción leve a otra grave, o de grave a muy grave, con un incremento mínimo de ocultación o de medio fraudulento, por último, la tipificación de las infracciones leves, en su vertiente negativa, hay que completarla con la interpretación de la norma efectuada por el sujeto pasivo, de modo que sólo una interpretación no razonable de la norma permitiría al instructor del expediente iniciar un procedimiento sancionador en concepto de infracción tributaria leve, siempre claro está que pruebe la simple negligencia⁴⁵⁷ del presunto infractor.

C. La infracción por dejar de ingresar pagos a cuenta

La LGT define al retenedor como obligado tributario susceptible de ser sujeto infractor y a la obligación de realizar pagos a cuenta, en su triple versión de retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, como deuda tributaria susceptible de ser exigida a través del procedimiento administrativo de apremio, bien entendido que los citados pagos a cuenta no son tributos, por ello, cuando el artículo 99.1 de la Ley 35/2006, recalca que los pagos a cuenta tendrán, en todo caso, la consideración de deuda tributaria, entendemos que dicho carácter debe afectar tanto al retenedor como al retenido, aunque con significado bien distinto y quizá contradictorio, pues el carácter de “a cuenta” sólo puede predicarse del retenido, mientras que la “autonomía” sólo afecta al retenedor, pero como ni las retenciones, ni los ingresos a cuenta, ni los pagos fraccionados son tributos, sino obligaciones “de hacer”, las dos primeras, y obligación “de dar”, los pagos fraccionados, cabe preguntarse, desde la perspectiva del retenedor, qué clase de

⁴⁵⁷ Magín Pont Mestres en su artículo “Las infracciones tributarias en el marco del procedimiento de inspección (y II) publicado en *Carta Tributaria*, nº 154/1992, señala que la simple negligencia significa que la culpabilidad se extiende desde el dolo con agravantes hasta una brizna de culpa, que a su vez puede dividirse en briznitas cada vez menos perceptibles, lo que hace que la norma resulte una especie de calvario para el contribuyente si la Administración se empeña en percibir, aunque sea a través del microscopio, partículas de culpabilidad.

deuda tributaria son las retenciones –obligación “de hacer” que se ingresa a la Hacienda pública antes de que nazca la obligación tributaria principal– y a qué tributo en particular corresponde esa deuda tributaria, en otros términos, debemos plantearnos si el dejar de ingresar pagos a cuenta está tipificado en el apartado 1 del artículo 191 de la Ley 58/2003 que por dos veces sólo habla de “tributo”, la primera para referirse a su normativa, la segunda en lo atinente a su autoliquidación, y, aunque la respuesta es negativa, hay que reconocer que los apartados 3 y 4 del citado precepto, califican la infracción por dejar de ingresar pagos a cuenta de muy grave o grave, por lo que, en definitiva, estamos ante una infracción mal tipificada y bien calificada, en cualquier caso, el tema no debe ser pacífico, pues la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 (3ª, recurso 2400/2002), en su fundamento de derecho décimo, indica que “la doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime, desde quienes la consideran como una obligación accesoria de otra principal, pasando por obligación dependiente de otra, hasta obligación en garantía del cumplimiento de otra”.

a) Evolución normativa. La figura del retenedor, tal y como hoy la concebimos, surge en nuestro ordenamiento jurídico con las Leyes 44 y 61 del año 1978 que regularon respectivamente los impuestos que gravan la renta de las personas físicas y de las jurídicas, constituyendo dicha institución junto con las autoliquidaciones los pilares del nuevo sistema de aplicación de los tributos⁴⁵⁸.

- La ley 44 apenas dedicaba dos preceptos a regular dicha institución, estableciendo el artículo 10 la obligación de las personas jurídicas y demás entidades, así como de los empresarios individuales y de los profesionales, de retener a las personas físicas en concepto de pago a cuenta, las cantidades reglamentariamente establecidas ingresando su importe en el Tesoro, cuando satisficieran los rendimientos sujetos al impuesto. En similares términos se pronunciaba el artículo 32 de la Ley 61, especificando

⁴⁵⁸ Así lo expresa Miguel Ángel Collado Yurrita en su artículo “Configuración jurídica de la retención a cuenta en la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 6 de junio de 1991”, publicado en *Crónica Tributaria*, nº 61/1992.

ambas normas que las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con la reducción del importe de la retención correspondiente, lo que tradicionalmente se conocía como “elevación al íntegro”.

- La Ley 18/1991, de 6 de junio, que reguló un nuevo impuesto sobre la renta, siguió la misma tónica, estableciendo en sus artículos 98 y 102 las obligaciones del retenedor, si bien vía reglamentaria se regularon los tres tipos de pagos a cuenta que inciden en la renta de las personas físicas: las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados; al respecto hay que constatar que si bien los tres conceptos señalados cumplen idéntica función –financiera, recaudatoria, de control, etc.– desde el punto de vista de su naturaleza jurídica presentan una diferencia sustancial, los pagos fraccionados los realiza el propio contribuyente, pues son una obligación “de dar”, mientras que las retenciones y los ingresos a cuenta los efectúa un tercero, son una obligación “de hacer”.
- El artículo 5 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, elimina la “elevación al íntegro” al disponer que “cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”, si bien, “en el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas”.
- La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula un nuevo impuesto sobre la renta, en su artículo 82 dispone la obligación de practicar pagos a cuenta, en el 83 el importe de dichos pagos y en el 86 las obligaciones formales del retenedor, si bien vía reglamentaria se amplía el número de rentas susceptibles de retención, apreciándose claramente un incremento de los tipos, una mayor personalización y complejidad en la forma de cálculo, desplazando importantes tareas de gestión tributaria hacia las empresas.
- Cuando se acomete la reforma de la LGT, es unánime la doctrina que califica al retenedor como deudor de la contraprestación constitutiva del

rendimiento⁴⁵⁹, por lo que carece de capacidad económica, lo que conlleva la imposibilidad de establecer un “impuesto de retenciones”, por ello, el retenedor no puede ser ni contribuyente –la capacidad económica la tiene el acreedor– ni sustituto, limitándose su función recaudatoria a retener e ingresar determinadas cantidades, en virtud de determinados preceptos legales que le obligan a cumplir determinadas obligaciones materiales y formales, pero que no realiza ningún hecho imponible ni surge devengo alguno que provoque el nacimiento de la obligación tributaria principal, siendo incorrecto hablar en este supuesto de base imponible o liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, pues estamos en presencia de un colaborador de la Hacienda pública al que no sientan nada bien la trasposición de los elementos esenciales del tributo. Esta posición se materializa en los siguientes preceptos de la LGT:

- El artículo 8 establece que se regularán por ley los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo, la determinación de los obligados tributarios, la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta, las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos, etc.
- El artículo 17 señala que de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales, estando constituidas las materiales por la obligación tributaria principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias.
- El artículo 20 liga el hecho imponible con el nacimiento de la obligación tributaria principal que, a tenor del 19, tiene por objeto el

⁴⁵⁹ No obstante, Juan José Ferreiro Lapatza (*Curso de Derecho Financiero Español*. Editorial Marcial Pons, 16ª edición. Madrid 1994, página 382) considera que en la sustitución con retención todo sustituto es también retenedor, pues se trata de un puro y caprichoso cambio terminológico que en nada empece para seguir aplicando al retenedor las construcciones doctrinales que se han elaborado y las normas generales que han regulado y regulan la figura del sustituto.

pago de la cuota tributaria, disponiendo el artículo 23 que la obligación de realizar pagos a cuenta es autónoma respecto de la obligación tributaria principal.

- El artículo 24 dispone que son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios, fundamentalmente los actos de repercusión y de retención o ingreso a cuenta previstos legalmente.
- La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que regula el impuesto sobre la renta de las personas físicas actualmente vigente, dedica cuatro artículos a esta materia, el 99 relativo a la obligación de practicar pagos a cuenta⁴⁶⁰, el 100 referido a las normas sobre pagos a cuenta, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios, el 101 sobre el importe de los pagos a cuenta y, en su artículo 105, las obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.
- La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en su artículo 128 regula la obligación de retener e ingresar a cuenta y en el 129 las normas sobre retención, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.

b) Relación entre la Hacienda pública, el retenedor y el retenido. La LGT distingue las siguientes categorías de obligaciones tributarias materiales que vamos a intentar identificar con las relaciones que se pueden establecer entre las partes antes citadas: 1º, la obligación tributaria principal que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria atiende a las relaciones entre la Hacienda pública y el contribuyente; 2º, la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, en la triple dimensión que ya conocemos, vincula a la Hacienda pública con el retenedor, si

⁴⁶⁰ El apartado 5 del citado precepto dispone: “Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida”.

bien sería más correcto incluir los pagos fraccionados en la categoría anterior; 3º, las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, esto es, las generadas con ocasión de los actos de retención, ingreso a cuenta o repercusión, por lo que ahora importa, relacionan al retenedor con el retenido.

En ningún caso se puede dirigir la Hacienda pública contra el retenido para exigirle la falta de ingreso de las retenciones, lo decía el primer Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas –artículo 151.3 del Real Decreto 2615/1979– y lo dice actualmente el artículo 99.4 de la Ley 35/2006, por el contrario, el retenido siempre ha estado legitimado para impugnar la retención que le ha sido practicada ante los Tribunales económico-administrativos y, en su caso, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, tal y como establece el artículo 249 de la Ley 58/2003, ya que, a tenor del artículo 25.1 de la Ley 29/1998, reguladora de dicha jurisdicción, el recurso es admisible, entre otros supuestos, en relación con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa⁴⁶¹. Ahora bien, la mayor complejidad que actualmente supone calcular el tipo de retención, también se ha trasladado al trabajador, que deberá comunicar al pagador de los rendimientos de trabajo personal, las circunstancias especificadas en el artículo 88 del Real Decreto 439/2007, pudiendo incurrir en la infracción tipificada en el artículo 205 de la Ley 58/2003, consistente en “no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes”.

La función tradicional del sistema de retenciones del trabajo personal, a grandes rasgos, era la siguiente: 1º, el retenedor venía obligado a retener e ingresar en plazo las cantidades retenidas, incurriendo en caso contrario en los recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003, pudiéndose deducir el contribuyente

⁴⁶¹ Las relaciones entre el retenedor y el retenido con la Hacienda pública, en la práctica, quedan reducidas a las siguientes normas: artículos 37 y 38 de la Ley general tributaria, artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión y artículo 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

el importe de los pagos a cuenta soportados (LGT Art. 23.2); 2º, la Inspección de los Tributos exigía al retenedor las retenciones no practicadas o las efectuadas a un tipo inferior al legalmente establecido, girando los oportunos intereses de demora e imponiendo la correspondiente sanción por dejar de ingresar la deuda tributaria resultante de una autoliquidación; 3º, si el retenedor quería recuperar las cuotas regularizadas por la Inspección debía repetir contra el trabajador⁴⁶², expidiendo un nuevo certificado acreditativo de las mayores retenciones regularizadas por la Inspección, por su parte, el trabajador, si había declarado las retenciones efectivamente practicadas por el empleador, debía presentar una declaración complementaria solicitando la pertinente devolución que, a la postre, entregaría al retenedor, con lo cual el empleador se resarcía de la cuota del acta.

Este proceso, con resultado recaudatorio nulo, es contrario al principio de economía procesal y requiere la colaboración del trabajador para que resulte equitativo, eliminando la doble imposición y el enriquecimiento indebido de la Administración, por lo que el Tribunal Supremo ha dictado una importante sentencia el 27 de febrero de 2007, antes citada, en la que, si bien admite la naturaleza autónoma de la obligación de retener, considera no ajustado a derecho un enriquecimiento indebido de la Hacienda pública, señalando en el fundamento de derecho séptimo: “El planteamiento justificativo de la exigencia de la retención al retenedor consiste en afirmar la naturaleza autónoma de la obligación de retener que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas (A tal fin se razona con la conexión e independencia resultante de los artículos 10 y 36 de la Ley 44/1778). Este razonamiento es sustancialmente correcto, pero exige que se le incardine en la dinámica temporal de liquidación del impuesto

⁴⁶² Las controversias suscitadas entre la empresa y el trabajador tendentes a la recuperación de las cuotas exigidas por la Inspección debían ventilarse ante la jurisdicción social, tal y como confirmó la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de enero de 2005 (4ª, recurso 755/2004), habiendo dictaminado diferentes Tribunales Superiores de Justicia de dicho orden jurisdiccional que la empresa no puede descontar directamente de la nómina de los trabajadores las cuotas incoadas en actas de retenciones.

que la ley regula. Por eso, la obligación del retenedor, como prescribe el artículo 10 de la Ley 44/1978 opera sobre parámetros distintos, e incide sobre destinatario distinto, en este caso el sujeto pasivo del impuesto. En las hipótesis de desajuste entre lo que hizo el retenedor y lo que se debió hacer la ley regula los mecanismos correctores pertinentes, que los preceptos citados recogen”. Dicha doctrina se consolidará, entre otras, en las sentencias del citado Tribunal de 5 de marzo, 16 de julio y 22 de octubre de 2008, declarando en la de 5 de marzo de 2008 la improcedencia de liquidar al retenedor si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria principal, al afirmar que “la actuación de la Administración exigiendo la retención al retenedor cuando ya ha sido pagada por los sujetos pasivos la cuota correspondiente a su deuda tributaria implica una clara, rotunda y abusiva doble imposición”.

Esta jurisprudencia del Tribunal Supremo ha modificado el esquema tradicional del sistema de retenciones en nuestro sistema tributario, por lo que para analizar la posición de la Hacienda pública frente al retenedor, con independencia de las infracciones tipificadas en los artículos 204 y 206 de la Ley 58/2003, debemos diferenciar claramente las siguientes situaciones:

- El retenedor ha practicado las pertinentes retenciones y presenta voluntariamente la correspondiente autoliquidación sin que medie requerimiento de la Administración tributaria:
 - El retenedor presenta autoliquidación en plazo, no ingresa, pero solicita aplazamiento o fraccionamiento, en cuyo supuesto serán exigibles únicamente intereses de demora.
 - El retenedor presenta autoliquidación fuera de plazo ingresando las retenciones e ingresos a cuenta, en cuyo caso la Administración tributaria girará los recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003 que excluyen, en todo caso, las sanciones y los intereses de demora correspondientes a los doce primeros meses, pudiendo beneficiarse de la reducción del 25 por ciento.
 - El retenedor presenta autoliquidación fuera de plazo sin efectuar su ingreso y sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento, debiendo la Administración

girar los recargos del citado artículo 27 de la Ley 58/2003 que son compatibles con los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

– El retenedor, haya o no retenido, presenta la correspondiente autoliquidación previo requerimiento de la Administración tributaria:

- El retenedor presenta autoliquidación ingresando el importe de las cantidades exigidas por la Administración, en cuyo supuesto serán exigibles únicamente las correspondientes sanciones.
- El retenedor presenta autoliquidación, pero no ingresa, en cuyo caso la Administración impondrá las pertinentes sanciones que son compatibles con los intereses de demora y con los recargos del período ejecutivo y, en su caso, con las costas del procedimiento de apremio.
- El retenedor no presenta autoliquidación ni ingresa, supuesto en el cual, debe iniciarse la correspondiente comprobación por los órganos de la Administración tributaria,

– La Inspección de los Tributos inicia el procedimiento de comprobación e investigación, en este supuesto, como normalmente el contribuyente ya habrá satisfecho la obligación tributaria principal, será aplicable la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes citada, siendo exigibles únicamente intereses de demora y, en su caso, las pertinentes sanciones, ahora bien, en el supuesto de que se sancione al retenedor y al retenido surge el problema de si son deducibles en sede del perceptor las sanciones impuestas al retenedor, habiendo declarado el Tribunal Supremo (3ª, 11.04.2014, recurso 164/2013) que en aquellos supuestos en los que la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable tanto al retenedor como al perceptor, no se infringe el principio *non bis in idem* si se sanciona a ambos.

c) Calificación de la infracción. La infracción por dejar de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, se califica como muy grave o grave, por lo que sólo se puede incurrir en esta infracción cuando el

instructor del expediente acredite el dolo o la culpa del retenedor, no así en los supuestos de simple negligencia⁴⁶³ en la comisión de esta infracción⁴⁶⁴, siendo desproporcionado que no haya una cantidad mínima exenta de punición, al ser la misma constitutiva de simple negligencia o negligencia levísima, por ejemplo, empresas con plantillas de miles de trabajadores con multitud de tipos de contratos de trabajo, en las cuales probablemente surgirán pequeñas diferencias entre lo ingresado por el retenedor y lo calculado por la Hacienda pública; también incurre en el error de no distinguir entre el supuesto de falta total de ingreso de las retenciones, hayan sido o no practicadas, del de pequeñas diferencias en el tipo de retención, pues al ser conductas tan diferentes deberían sancionarse de forma también diferente, además, el empleo de los porcentajes⁴⁶⁵ para pasar de una infracción grave a otra muy grave conlleva la vulneración de los principios que venimos comentando, de culpabilidad y proporcionalidad, ya que la aplicación del citado porcentaje conlleva a la inmotivación de la sanción.

D. Régimen sancionador

Una vez vistas las circunstancias calificadoras de la infracción que nos servirán para determinar si una infracción es leve, grave o muy grave, debemos adentrarnos en el cálculo de la base de la sanción y en la cuantificación de la misma.

a) Base de la sanción. Dispone el artículo 191.1 que la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, si bien hay que distinguir si toda la cantidad regularizada es sancionable o no, en el primer caso no se plantea problema alguno de reparto

⁴⁶³ La complejidad del cálculo de las retenciones e ingresos a cuenta y los medios materiales y personales que emplean las empresas en su papel de recaudadores al servicio de la Hacienda pública, mal se avienen con la posible culpa o negligencia grave de los retenedores, requisito imprescindible que debe acreditar la Administración para incoar el expediente sancionador.

⁴⁶⁴ Con acierto se pregunta Miguel Ángel Martínez Lago (“Regularización de retenciones sin sanción”. *Quincena Fiscal*, nº 6/2002) si en ausencia de culpabilidad es de mejor condición la presentación de una declaración complementaria sin ingreso (que no incurriría en infracción grave) que propiciar este ingreso a través de una declaración ordinaria.

⁴⁶⁵ La infracción será grave cuando las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción, siendo muy grave, si supera el citado porcentaje.

–tampoco cuando ninguna cantidad es sancionable–, disponiendo el artículo 8.1 del Real Decreto 2063/2004 que si toda la cantidad regularizada es sancionable, la base de la sanción de la infracción prevista en el artículo 191, será el ingreso resultante de la regularización practicada, intereses de demora excluidos, pero cuando la cantidad descubierta es sólo parcialmente sancionable debemos distinguir en la cantidad global de la regularización entre una parte sancionable y otra no sancionable, disponiendo el artículo 8.2 del Real Decreto 2063/2004 que cuando en la regularización practicada resulten tanto cantidades sancionables como no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente establecido en el artículo 8.3 del citado reglamento, que comprenderá⁴⁶⁶:

- En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables regularizados en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.
- En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

⁴⁶⁶ El Real Decreto 2063/2004 recoge el tradicional criterio de reparto proporcional que venía empleando la Administración, ya que cuando la cantidad regularizada sólo era parcialmente sancionable, había que multiplicar la cantidad a ingresar resultante de la regularización por el porcentaje sancionable, que se obtendría de dividir el incremento sancionable en términos de cuota entre el incremento total también en términos de cuota, para comparar magnitudes homogéneas.

La magnitud sancionable en caso de concurrencia de obtención indebida de devoluciones y falta de ingreso, viene regulada en el artículo 191.5, que al respecto establece que cuando el obligado tributario obtenga indebidamente una devolución y resulte una cantidad a ingresar en la regularización efectuada por la Administración, se considerará exclusivamente como una única infracción por dejar de ingresar, pero entendiendo que la cuantía no ingresada es igual a la suma de la devolución indebidamente obtenida más el ingreso que debió efectuar en la autoliquidación, y que el perjuicio económico es del 100 por cien, pero lógicamente, si parte de la base imponible descubierta por la Administración, en la mayoría de los casos la Inspección de los Tributos, no es sancionable, también en este caso hay que aplicar el coeficiente del artículo 8.3 del Real Decreto 2063/2004.

b) Cuantificación de la sanción. La punición de las sanciones leves se establece en el 50 por ciento de la base de la sanción, la de las graves entre el 50 y el 100 por cien y la de las muy graves entre el 100 y el 150 por cien. Esta multa proporcional ¿es excesiva? ¿Es proporcional? Con independencia de que lo realmente importante es la cantidad final a pagar y la actitud de la Administración hacia el contribuyente, pues las Haciendas forales ningún interés tienen en sancionar a sus contribuyentes, en principio, hay que admitir que los porcentajes antes citados no vulneran el principio de proporcionalidad, por las siguientes razones:

- Los recargos por declaración extemporánea ascienden al 5, 10 o 15 por ciento si la declaración complementaria se presenta antes de los 3, 6 o 12 meses, y, al 20 por ciento si se presenta pasados 12 meses, si bien en este último caso se excluyen los intereses de demora correspondientes a esos 12 primeros meses. Este último recargo del 20 por ciento, una vez reducido en el 25 por ciento, se aproxima bastante a la multa proporcional por infracción leve, una vez reducida por conformidad y pronto pago, en definitiva, comparamos el 15 por ciento de recargo por declaración extemporánea, más intereses de demora, con el 26,25 por ciento

(50x0.7x0.75) de multa, siendo lógico que la multa supere al recargo, ya que conlleva simple negligencia⁴⁶⁷, pero, como afirma Abelardo Delgado Pacheco⁴⁶⁸, cuando el Tribunal Constitucional considera que los recargos cumplen una función sustitutiva de las sanciones que hubieran procedido de no mediar el cumplimiento espontáneo, tal vez esté desautorizando el criterio de la Administración al entender que estos recargos han de imponerse automáticamente, pues el recargo no procederá si la conducta del contribuyente inicialmente no constituyó una infracción tributaria, por razones de fuerza mayor o porque su impago no fue culpable al estar amparado por una razonable interpretación de la norma.

- La redacción primitiva de la LGT sancionaba las infracciones de omisión con multa proporcional del 50 al 100 por cien y las de defraudación con multa del 100 al 300 por cien, en definitiva, la multa proporcional oscilaba entre el 50 y el 300 por cien, coincidente en la parte inferior de la escala con la sanción por dejar de ingresar, pero duplicándose en la parte superior.
- La Ley 10/1985 sancionaba las infracciones graves con multa proporcional del 50 al 300 por cien, si bien las provenientes de falta de ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de tributos repercutidos, se sancionaba con multa proporcional del 150 al 300 por cien,

⁴⁶⁷ Varias sentencias del Tribunal Constitucional anularon el recargo establecido en el artículo 61.2 de la antigua Ley general tributaria, al entender que la parte del mismo que excede de su función meramente resarcitoria, tiene una función preventiva y no punitiva, declarando la sentencia 39/2011, de 31 de marzo, que “no sólo permite la revisión de los recargos del 100 por cien exigidos en su día al amparo del párrafo segundo del artículo 61.2 de la Ley general tributaria, incluso en los casos en los que su imposición hubiera sido confirmada mediante una sentencia firme, sino que, además, impide a la Administración tributaria volver a imponer dicho recargo de naturaleza sancionadora al estar previsto en una disposición legal que ya habría sido expulsada del ordenamiento jurídico, por más que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad se deba a la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución”. Sin embargo, Ester Marco Peñas (“La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 67/2009) considera que los citados recargos, a la luz de la sentencia *Jussila* del Tribunal de Estrasburgo tienen naturaleza punitiva.

⁴⁶⁸ Cita tomada de Jesús Gascón Catalán del artículo “Ingresos tributarios extemporáneos, sin requerimiento previo de la Administración (Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995)” publicado en *Crónica Tributaria*, nº 77/1996.

por lo que podemos repetir lo antes dicho, igualdad en la parte inferior de la escala y duplicidad en la parte superior.

- La Ley 25/1995 sancionaba las infracciones graves con multa proporcional del 50 al 150 por cien, sancionándose con multa proporcional del 75 al 150 por cien en el supuesto de falta de ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de tributos repercutidos, que equivale *grosso modo* al actual régimen sancionador.

Por otra parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2014 (3ª, recurso 1421/2012) señala que “la imposición de la sanción mínima prevista para la infracción cometida, al aplicarse el porcentaje del 50 por ciento sobre la cuota, trae como consecuencia la no concurrencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad, por lo que se concluye que impuesta la sanción más baja posible, no encontramos margen cuantitativo alguno para su reducción, pues no concurre causa alguna de reducción de las sanciones”.

E. Regularización encubierta

El artículo 27.4 de la LGT dispone que para que pueda ser aplicable el régimen del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, las autoliquidaciones deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refiere y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período, por ello, el artículo 191.6 de la Ley 58/2003 establece que siempre constituirá infracción leve⁴⁶⁹ la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el artículo 27.4 antes comentado, ahora bien, cuando el importe de la regularización encubierta se efectúa en un período en el que se comete alguna otra infracción por falta de ingreso, el artículo 8.5 del Real Decreto 2063/2004 dispone que “las cantidades indebidamente declaradas en un

⁴⁶⁹ Se trata de la única excepción al principio de calificación unitaria de la infracción, y, a pesar del adverbio “siempre”, el instructor del expediente debe acreditar la simple negligencia del presunto infractor.

período, no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización del mismo”.

En los casos en que la conducta del obligado tributario implica simultáneamente falta de ingreso y regularización encubierta se plantean algunos problemas en relación con el cálculo de la incidencia de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción del período al que corresponden las operaciones cuya declaración e ingreso ha diferido el obligado tributario. Estas cuestiones no han sido tratadas por el Real Decreto 2063/2004, pero una interpretación acorde con el sentido y finalidad de la norma conduce a que el cálculo de la incidencia de la ocultación, incorrecta contabilidad y documentos falsos no debe incluir en el denominador el importe de las cantidades correspondientes a la regularización encubierta, pues dado que ambas conductas infractoras –falta de ingreso y regularización encubierta– se tratan de forma separada e independiente, parece lógico que las circunstancias de una no afecten a la otra⁴⁷⁰.

F. Normativa foral

En general, si comparamos la sanción final impuesta por dejar de ingresar, tanto la normativa navarra como las normativas de las Diputaciones forales del País Vasco, son más benignas que las del Estado, pero la diferencia sustancial radica en la aptitud de las primeras hacia sus contribuyentes, ya que sus respectivos regímenes sancionadores respetan la presunción de inocencia. En Navarra, la Ley foral general tributaria 13/2000 sanciona las infracciones graves con multa proporcional del 75 al 180 por cien, algo superior, en ambos extremos de la escala, a la Ley 58/2003, sin embargo, la norma foral alavesa y la guipuzcoana siguen la estela del Estado y sancionan la infracción por dejar de ingresar con multa proporcional del 50 al 150 por cien, por su parte, la norma

⁴⁷⁰ Supongamos un contribuyente que en el cuarto trimestre de 2015 declara un IVA repercutido de períodos anteriores por importe de 30.000 euros y además un IVA soportado de 50.000 euros que no es deducible al ser el soporte documental falso. El citado contribuyente ha incurrido en dos infracciones por dejar de ingresar, una leve cuya base asciende a 30.000 euros sancionable con multa proporcional del 50 por ciento, y otra muy grave, cuya base asciende a 50.000 euros y sancionable con multa proporcional del 100 al 150 por cien de la base de la sanción.

foral vizcaína⁴⁷¹ sanciona la infracción por dejar de ingresar con multa proporcional del 100 al 250 por cien, si bien el efecto de las reducciones las hace inferiores a las del Estado.

V. Análisis del tipo del artículo 192 de la LGT

El origen de esta infracción, como señalan las profesoras Luchena Mozo y Sánchez López⁴⁷², se encuentra en la modificación operada en la LGT en 1995, dado el olvido del legislador de 1985 de incorporar un comportamiento de este calibre al pensar exclusivamente en los supuestos de autoliquidación, pero la misma tiene como antecedente el procedimiento de gestión que se inicia mediante declaración, regulado en los artículos 128 y siguientes de la LGT, si bien tiende a desaparecer en la medida en que las autoliquidaciones se presentan por internet, supuesto en el cual las posibles infracciones se sancionarán vía artículo 191 o 193, no obstante, no hay que descartar que en el futuro la Hacienda pública liquide determinados impuestos con los datos que previamente le haya suministrado vía telemática el contribuyente. El artículo 192 tipifica como infracción –leve, grave o muy grave–, la conducta del sujeto pasivo que, estando obligado a presentar, de forma completa y correcta, las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria gire la pertinente liquidación, incumple dicha obligación, y, aunque la ley no lo diga ocasione un perjuicio económico a la Hacienda pública, materializado en que no podrá liquidar correctamente, estamos pues, en presencia de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, en los cuales el obligado tributario inicia el procedimiento de gestión mediante la presentación de la declaración o de los documentos pertinentes a la Administración, siendo ésta la

⁴⁷¹ Comenta Igor Guinea Palacios (*Las sanciones tributarias en territorio común y en los territorios forales vascos en el marco de las últimas reformas*. Servicio Central de Publicaciones del gobierno vasco. Vitoria-Gasteiz 2006, página 25) que esta aparente sobrepunición de la norma foral vizcaína se compensa con unas reducciones muy generosas, tratando de incentivar que el presunto infractor ingrese en período voluntario, tanto el importe de la obligación tributaria, como el de la sanción.

⁴⁷² “Un estudio de las infracciones en los artículos 191 y 192 ... ya citada.

que liquida el tributo y notifica el resultado de tal liquidación, procediendo posteriormente a la comprobación de los datos declarados que constituyen el antecedente inmediato de la base de la sanción⁴⁷³, por lo demás, todo lo dicho respecto de la infracción del artículo 191 se puede trasladar *mutatis mutandis* a la infracción tipificada en el artículo 192.

En Navarra constituye infracción grave no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 75 al 180 por cien sobre la cuota tributaria, por su parte, la normativa de las Diputaciones forales del País Vasco no ofrecen especialidad alguna digna de mención, más allá, como sabemos, de la ausencia de clasificación de la infracción y de toda referencia a las circunstancias calificadoras de la misma, al formar parte de los criterios de graduación.

VI. Análisis del tipo del artículo 193 de la LGT

Esta infracción también está relacionada con el procedimiento de gestión de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, regulado en los artículos 124 y siguientes de la LGT, el cual finaliza con el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección⁴⁷⁴, y, el tipo infractor consiste en obtener indebidamente una

⁴⁷³ La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados (LGT Art. 192.1).

⁴⁷⁴ Señala Ramón Falcón y Tella (“El silencio negativo y las devoluciones derivadas de la normativa propia del tributo”. *Quincena Fiscal*, nº 9/2015) que la pretensión de devolución inherente a toda autoliquidación a devolver sigue viva en tanto no se resuelva sobre la misma.

devolución⁴⁷⁵ derivada de la normativa de cada tributo⁴⁷⁶, así pues, los requisitos necesarios para incurrir en el tipo son:

- Que se obtenga la devolución indebida solicitada, pues si no llega a obtenerse la devolución solicitada como consecuencia de las comprobaciones efectuadas por la Hacienda pública, resultará de aplicación el tipo infractor consistente en solicitar indebidamente devoluciones (LGT Art. 194.1).
- Que se trate de devoluciones indebidas derivadas de la normativa de cada tributo, esto es, de las reguladas en el artículo 31 de la LGT, por tanto, las devoluciones de ingresos indebidos, reguladas en el artículo 32 de la citada norma no son subsumibles en este ilícito.

El tipo del artículo 193 también es análogo al delito contra la Hacienda pública por obtener indebidamente devoluciones tributarias (CP Art. 305), pero para que exista delito la conducta del obligado tributario debe ser dolosa y el importe devuelto indebidamente superar los 120.000 euros.

Esta infracción que será calificada por el instructor del expediente como leve, grave o muy grave, no puede cometerse por omisión, puesto que el procedimiento de devolución siempre se inicia a instancia del interesado y se consuma con el ingreso de la cantidad solicitada, estando constituida la base de la sanción por la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción, pero como se señaló anteriormente, no se cometen dos infracciones cuando concurre la falta de ingreso y la obtención indebida de devoluciones, sino que se sanciona unitariamente por la infracción por dejar de ingresar (LGT Art. 191.5), si bien, ya sabemos, en este supuesto la base de la sanción es la suma de lo indebidamente devuelto más la cuantía total que hubiera

⁴⁷⁵ César García Nova (*La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Editorial Marcial Pons. Madrid 1993, página 72) califica este derecho como un auténtico derecho subjetivo de los particulares y no le falta razón a la vista del artículo 34.1.b) de la Ley general tributaria.

⁴⁷⁶ Las anteriormente denominadas devoluciones de oficio, pero como dice Carmela García López (AA. VV. *Manual de aplicación de los tributos*. Directora: Carmen Alcalá Sacristán. IEF. Madrid 2008, página 609) esta denominación todavía permanece en textos legales anteriores a la vigente Ley general tributaria.

debido ingresarse en la autoliquidación, siendo el perjuicio económico del 100 por cien.

Si el obligado tributario obtiene una devolución indebida, puede regularizar voluntariamente su situación tributaria reintegrando su importe antes de ser requerido por la Hacienda pública, pues aunque el tipo de esta infracción no menciona la regularización voluntaria extemporánea como un supuesto de exclusión de la responsabilidad, a diferencia de lo que sucede con las infracciones consistentes en dejar de ingresar la deuda que debería resultar de una autoliquidación (LGT Art. 191) y en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta una declaración necesaria para que la Administración pueda girar liquidación (LGT Art. 192), una interpretación sistemática de los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003 permite entender aplicable dicha exoneración también para esta infracción, por lo demás, todo lo dicho respecto de la infracción del artículo 191 se puede trasladar *mutatis mutandis* a la infracción tipificada en el artículo 193, si bien el legislador otorga el mismo desvalor a dejar de ingresar deuda tributaria que a vaciar las arcas públicas.

En Navarra constituye infracción grave disfrutar u obtener indebidamente devoluciones tributarias, sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre la cantidad indebidamente solicitada, sin que la normativa de las Diputaciones forales del País Vasco ofrezca especialidad alguna digna de mención.

VII. Análisis del tipo del artículo 194 de la LGT

La infracción del artículo 194, en realidad, contiene dos tipos en grado de tentativa que no producen un perjuicio económico a la Hacienda pública, consistentes en solicitar indebidamente, devoluciones⁴⁷⁷ o beneficios o incentivos

⁴⁷⁷ Las devoluciones, ya sean de oficio o por ingresos indebidos, en ningún caso, son beneficios fiscales, concebidos por César Albiñana García-Quintana como contratributo ante un determinado supuesto de sujeción a gravamen (AA.VV. *Comentarios a la Constitución*

fiscales, calificados por el legislador de grave⁴⁷⁸, por tanto, su comisión sólo se puede alcanzar incurriendo en dolo o negligencia grave, cuya prueba corre a cargo de la Administración. Ambos tipos, desde el punto de vista de la proporcionalidad, no guardan relación con el bien jurídico protegido, cual es el peligro concreto para la obligación principal, pues la multa –ya sea porcentual o fija– no se adecúa a la culpabilidad del presunto infractor; por otra parte, esta sanción no se gradúa –la conformidad del interesado no es un criterio de graduación, sino de reducción–, lo que puede vulnerar el Derecho de la Unión Europea que exige que las sanciones sean efectivas, proporcionales y disuasorias.

A. Infracción por solicitar indebidamente devoluciones

En la anterior LGT de 1963 esta conducta no estaba tipificada específicamente y, por ello, la solicitud indebida de devoluciones, sólo podía sancionarse como infracción simple por presentación incorrecta de declaraciones, si bien dicha conducta podía ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública en grado de tentativa. La infracción del artículo 194.1 –también íntimamente relacionada con el procedimiento de gestión de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, antes visto– consiste en solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de “datos relevantes” o la inclusión de “datos falsos” en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido, así pues, los requisitos necesarios para incurrir en el tipo son:

- Que se haya solicitado indebidamente una devolución derivada de la normativa de cada tributo, es decir, de las reguladas en el artículo 31 de la Ley 58/2003.

española de 1978. Tomo X. Director: Óscar Alzaga Villaamil. EDERSA. Madrid 1998, página 245).

⁴⁷⁸ Cuando era infracción grave disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, Ernesto Esevenri Martínez (“Infracciones tributarias graves: tipos”. *Crónica Tributaria*, nº 98/2001) ya señalaba que el tipo de la conducta infractora se determina por el resultado que se produce con el disfrute indebido de este tipo de beneficios fiscales.

- Que omita “datos relevantes” o incluya “datos falsos”, conceptos jurídicos indeterminados que no están definidos ni en la Ley 58/2003, ni el Real Decreto 2063/2004, ya que el concepto de factura falsa no se puede asimilar al de dato falso, por tanto, la concurrencia de esos datos, relevantes o falsos, debe apreciarse motivadamente en cada caso concreto por el órgano instructor, no siendo suficiente acreditar la simple negligencia, pues al calificarse la infracción de grave será necesario probar el dolo o la negligencia grave del presunto infractor.
- Que no se haya obtenido la devolución solicitada, ya que esta infracción es incompatible con la infracción consistente en obtener indebidamente devoluciones⁴⁷⁹ (LGT Art. 193), de forma que en caso de obtenerse la devolución, la infracción por solicitarla indebidamente, queda absorbida, como acto preparatorio, en el tipo de la infracción del artículo 193 antes visto.

Esta infracción, desde el momento en que se comete a través de autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, podría ser compatible con la tipificada en el artículo 199, ya que en ninguno de ambos supuestos hay perjuicio económico para la Hacienda pública, sin embargo, en estos casos, no se impone sanción alguna por la infracción consistente en presentar incorrectamente declaraciones o autoliquidaciones, sino sólo por la infracción tipificada en el artículo 194.1 consistente en solicitar indebidamente devoluciones, ahora bien, si el obligado tributario presenta una declaración complementaria o sustitutiva correcta fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración no se produce la infracción consistente en solicitar indebidamente devoluciones –se considera que no se ha presentado la autoliquidación inicial–, sino la infracción consistente en no presentar en plazo autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico (LGT Art. 198.2).

⁴⁷⁹ La infracción por solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo es compatible con la infracción por dejar de ingresar (LGT Art. 180.4).

La infracción del artículo 194.1 se consuma con la presentación de la autoliquidación, comunicación o solicitud, y, como decíamos, la calificación de la infracción como grave se hace directamente por aplicación de la ley sin que pueda verse alterada por la existencia de circunstancias determinantes de la calificación de la infracción –ocultación y medios fraudulentos–, por lo que sólo se puede cometer con dolo o imprudencia grave y se sanciona con una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre la base de la sanción, que es la cantidad indebidamente solicitada⁴⁸⁰.

En Navarra esta infracción se califica como grave sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre la cantidad indebidamente solicitada, sin que la normativa de las Diputaciones forales del País Vasco ofrezcan especialidad alguna digna de mención.

B. Infracción por solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales

Esta conducta tampoco estaba tipificada en la anterior LGT de 1963, aunque el artículo 79.c) de la citada norma sancionaba las conductas consistentes en disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones. El tipo de la infracción del artículo 194.2 consiste en solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192, 194.1 o 195 de la Ley 58/2003. El beneficio fiscal, de acuerdo con el principio de tipicidad, debe entenderse en sentido restrictivo, por lo que nada tiene que ver con el presupuesto de beneficios fiscales⁴⁸¹, ya que el tipo de esta infracción requiere que expresamente medie, o

⁴⁸⁰ Conviene recordar que la presentación incorrecta de comunicaciones de datos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se sancionaba por la infracción específica del artículo 109.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, como infracción leve con multa pecuniaria fija de 150 euros, si bien dicha infracción no ha sido tipificada en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por lo que desaparece esta especialidad.

⁴⁸¹ El concepto que maneja Isaac Ibáñez García (“La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 7/2010), asociado al presupuesto de beneficios fiscales que se incluye en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, ninguna utilidad tiene en el ámbito sancionador tributario.

bien la omisión de datos relevantes, o bien la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, remitiéndonos a lo antes dicho respecto al concepto de datos relevantes y falsos.

El Tribunal Supremo (3ª, 06.03.2000, recurso 3833/1995) ha dicho que no existe en nuestro Derecho tributario un concepto jurídico, ni una regulación unitaria de los beneficios fiscales, ni siquiera una terminología única, porque desde el punto de vista de la política económica se utiliza la expresión "incentivo fiscal", desde la perspectiva del Derecho tributario, la de "beneficios fiscales" y desde el Derecho presupuestario la de "gastos fiscales", no obstante, partiendo del concepto genérico de beneficios fiscales, que recogía el artículo 14.1 de la LGT de 1963, confecciona una definición general al respecto, declarando: "No es misión de la Sala elaborar trabajos doctrinales, pero si puede sostener perfectamente, que el concepto de beneficios fiscales es un genérico que comprende específicamente las exenciones, bonificaciones, tipos reducidos, reducciones, desgravaciones, etc., en cuanto sean excepciones singulares al planteamiento estructural y funcional de un tributo por razones exógenas de carácter social, económico, etc.". Asimismo, en la sentencia de 15 de octubre de 1998 (3ª, recurso 5239/1992) señala que el derecho a la exención o a la bonificación tributarias que encuentra su causa en normas con rango de ley, es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente y que no integra el derecho concreto que sea objeto de imposición, por eso mismo, el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general, ya que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria, y por eso mismo, igualmente, no puede admitirse, con carácter de principio, la inderogabilidad de los mencionados beneficios.

La aplicación indebida de beneficios o incentivos fiscales normalmente da lugar a un menor ingreso, ya sea en la misma declaración o en otra futura, lo que ya está tipificado en las otras infracciones que causan perjuicio económico a la Hacienda pública, pues la mera solicitud indebida de beneficios fiscales es un

acto preparatorio de estas otras infracciones y queda subsumido en ellas, por ello, el ámbito de aplicación de esta infracción queda muy limitado por cuanto sólo resulta aplicable en aquellos supuestos residuales en los que la solicitud de beneficios o incentivos fiscales se presenta por persona diferente de quien los vaya a disfrutar.

La presentación de una declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración en la que se rectifiquen las inexactitudes, omisiones o falsedades determina que no pueda imponerse sanción por la infracción consistente en solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales, pero aquella conducta será constitutiva de la infracción consistente en presentar extemporáneamente declaraciones sin causar perjuicio económico (LGT Art. 198.2).

Esta infracción se califica como grave, por lo que el instructor del expediente debe acreditar el dolo o la culpa grave del presunto infractor, quedando impune la simple negligencia, sancionándose con multa pecuniaria fija de 300 euros.

En Navarra esta infracción podría calificarse de simple, pues la mera solicitud, como decíamos, no puede equipararse al disfrute o la obtención indebida que son calificadas de graves, sin que la normativa de las Haciendas vascas presente especialidad alguna digna de mención.

VIII. Análisis del tipo del artículo 195 de la LGT

En el artículo 195 de la LGT se tipifican dos infracciones de peligro⁴⁸², constitutivas de actos preparatorios para que en futuras declaraciones, propias o de terceros, se ingrese menos cuota de la que realmente les correspondería, para ello, se establece en el artículo 13 del Real Decreto 2063/2004 un complejo mecanismo de liquidación basado en criterios objetivos y aritméticos, que nada

⁴⁸² Así las califican toda la doctrina, por todos, Ángel Aguillo Avilés (AA. VV. *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma :homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Volumen II. IEF. Madrid 1991, página 1180).

tiene que ver con la culpabilidad del presunto infractor⁴⁸³, y que, a todas luces, constituye un exceso reglamentario, máxime teniendo en cuenta que el ejecutivo ha optado por aquellas fórmulas de liquidación más perjudiciales para el presunto infractor, es decir, las que allegan recursos a las arcas públicas. Ramírez Gómez⁴⁸⁴ ha escrito que se trata de conductas encaminadas a la preparación de evasiones posteriores, conductas preparatorias de la defraudación final, que se cometerá en un momento posterior y que el legislador ha decidido sancionar autónomamente, pero que, precisamente por eso, dicha sanción deberá ser objeto de consideración cuando se produzca el resultado final, la defraudación, a efectos de evitar la duplicidad sancionadora. Por otra parte, ninguna de las sanciones más abajo descritas se gradúa, lo que puede vulnerar el Derecho de la Unión Europea que exige que las sanciones sean efectivas, proporcionales y disuasorias, como ya hemos dicho.

A. Infracción del párrafo primero del artículo 195.1

El tipo pretende sancionar a aquellos contribuyentes que en declaraciones futuras dejarán de ingresar menos cuota, declarando improcedentemente, en la actual, bases imponibles negativas o créditos tributarios aparentes, siendo compatible esta infracción con la de dejar de ingresar (LGT Art. 180.3), si bien se reduce *a posteriori* en la parte proporcional.

a) El tipo infractor. El tipo del párrafo primero del apartado 1 del artículo 195 consiste en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Los términos “acreditar” y “determinar” no están definidos en la ley, si bien, el primero haría referencia a la “prueba” –los beneficios fiscales deben ser acreditados por quien pretende tener derecho a ellos– y el término determinar haría referencia a las “declaraciones

⁴⁸³ Sin embargo, para Ernesto Mestre García y Carlos Javier Cervantes Sánchez-Rodrigo (*Guía de infracciones y sanciones tributarias*. Editorial CISS, 1ª edición. Valencia 2005, página 50) el mecanismo de liquidación de las sanciones tributarias, equiparándolo al esquema liquidador de los tributos, es todo un acierto.

⁴⁸⁴ Salvador Ramírez Gómez. *El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2000, página 100.

tributarias” que deben presentar los contribuyentes (LGT Art. 119), por lo que acreditar improcedentemente hace referencia a la aportación de justificantes o documentos falsos –pruebas falsas⁴⁸⁵–, mientras que el de determinar de forma improcedente se refiere a la presentación de declaraciones falsas sin que se produzca ninguna manipulación de ningún soporte documental probatorio⁴⁸⁶.

La asimetría que se produce entre el plazo para compensar bases o deducir cuotas y el plazo de prescripción del respectivo tributo, no afecta al plazo de prescripción de las infracciones tributarias, que se mantiene en cuatro años a contar desde la comisión de las mismas, por ejemplo, en lo atinente a la comprobación de bases imponibles negativas, señala González Martínez⁴⁸⁷ que la dicción del artículo 26 de la Ley 27/2014, actual 66 bis de la LGT, permite distinguir tres plazos; 1º, el de prescripción general de 4 años para comprobar, investigar, liquidar y sancionar; 2º, el de comprobación e investigación de las citadas bases de 10 años; 3º, a partir del décimo año la Administración sólo puede exigir al contribuyente que acredite la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito en el Registro Mercantil. Esta ampliación del plazo, desde el punto de vista de la proporcionalidad, debería posibilitar una modificación legal que sólo permitiese a la Administración regularizar la base imponible, sin imponer sanción alguna.

Este tipo sanciona conductas preparatorias de una futura infracción, con la finalidad de evitar conductas tendentes a conseguir un menor ingreso o una

⁴⁸⁵ También es aplicable a las aportadas por el contribuyente, lo dicho para las practicadas por la Administración, en palabras de Antonio María López Molino (“Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias”. *Impuestos*, nº 2/1998), en el procedimiento tributario sancionador no se puede recurrir a hechos presuntos, presunciones de culpabilidad o simples conjeturas como asidero de la punición, pero lógicamente, esta restricción es aplicable a las dos partes de la relación jurídico-tributaria.

⁴⁸⁶ Sin embargo, Fernando Pérez Royo (*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. IEF. Madrid 1986, página 339) considera que el término determinar puede entenderse en un doble sentido, de una parte, como presentación de una declaración falsa pero sin el soporte de pruebas falsas, por otro lado y en un sentido más estricto, la determinación comprendería, también, la manipulación de los justificantes empleados.

⁴⁸⁷ Teresa González Martínez. “La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en períodos impositivos prescritos a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio”. *Quincena Fiscal*, nº 12/2015.

mayor devolución en el futuro, si bien la infracción se comete aunque el perjuicio económico futuro para la Hacienda pública no llegue efectivamente a materializarse, ya que la norma no condiciona la imposición de la correspondiente sanción al aprovechamiento efectivo de estas conductas, luego entonces, es desproporcionado sancionar de igual modo la conducta que ocasiona un perjuicio económico efectivo a la Hacienda pública y aquella otra que sólo incurre en una declaración anómala de bases o cuotas⁴⁸⁸.

b) Calificación de la infracción. El legislador califica la infracción de grave, pues “determinar o acreditar improcedentemente” no parece que pueda ser constitutivo de infracción leve, al requerir algo más que la simple negligencia, no obstante, la calificación será desproporcionada cuando el presunto sujeto infractor haya incurrido en dolo, al respecto, señalan Mestre García y Cervantes Sánchez-Rodrigo⁴⁸⁹ que en teoría, dado que esta infracción consiste en la declaración incorrecta de bases o cuotas, hubiese sido posible una configuración similar a la de las infracciones de los artículos 191, 192 y 193, es decir, las bases o cuotas indebidamente acreditadas para su posterior compensación o deducción tendrán su origen en incrementos de base o cuota afectados por la existencia de la ocultación, llevanza incorrecta de libros o utilización de facturas falsas, y todas estas circunstancias podían haberse tenido en cuenta para determinar la calificación de la infracción y la sanción a imponer, pero que es de agradecer que no se haya incrementado más la complejidad de esta infracción, sin embargo, la calificación unitaria, como tantas veces hemos repetido, ya la efectúe el legislador o el instructor del expediente, vulnera el principio de proporcionalidad.

La base de la sanción está constituida por el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si bien sólo son sancionables aquellas conductas culposas, no obstante, hay que efectuar dos precisiones:

⁴⁸⁸ Supongamos que una sociedad mercantil declara en el impuesto sobre sociedades una base imponible negativa de 10.000 euros y unas deducciones de la cuota de 3.000 euros, siendo incorrectas ambas partidas, si bien la Inspección sólo ha podido acreditar la negligencia grave de 6.000 euros en la base imponible negativa y de 1.500 euros en la deducción. La sanción bruta (LGT Art. 195.1, 1^{er} párrafo) es de 1.650 euros ($6.000 \times 0.15 + 1.500 \times 0.50$), a pesar de que ningún perjuicio económico se ha producido a la Hacienda pública.

⁴⁸⁹ *Guía de infracciones* ... ya citada, página 171.

- Si el posterior menor ingreso o mayor devolución indebida se llega a producir, el importe de la sanción correspondiente a esta infracción preparatoria del artículo 195.1, párrafo primero, es deducible en la parte proporcional correspondiente a las sanciones que se impongan por las infracciones consistentes en dejar de ingresar o en obtener indebidamente devoluciones, si bien, como posteriormente veremos, una vez más prima en esta materia el *animus recaudandi* de la Administración, frente a las garantías del sujeto infractor, ya que en muchas ocasiones esa deducción proporcional no tendrá lugar en su integridad.
- La acreditación incorrecta de partidas o créditos a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras no deben considerarse en los cálculos de la base de la sanción correspondiente a las infracciones por dejar de ingresar u obtener indebidamente devoluciones (RGRST Art. 8.3) ni en el cálculo de la incidencia de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción (RGRST Art. 10.2, 11.2 y 12.2), ya que las disminuciones de deducciones pendientes para ejercicios futuros no afectan a la deuda tributaria del período, sino de aquél en que se apliquen, además, el artículo 8.3 del Real Decreto 2063/2004 se refiere a los incrementos regularizados en la base o realizados en la cuota, pero estas deducciones no afectan ni a la base ni a la cuota del ejercicio.

c) Régimen sancionador. La infracción prevista en este apartado se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, y, aunque la norma no lo especifica, ya sabemos, que debe tratarse de conductas culposas⁴⁹⁰.

⁴⁹⁰ Supongamos que en el ejercicio 2015 una sociedad mercantil obtiene pérdidas por 1.000 euros y deducciones en la cuota de 3.500 euros, sin embargo, declara en el impuesto sobre sociedades una base imponible negativa de 7.000 euros. La declaración del impuesto sobre sociedades del año 2016 arroja un resultado contable de 15.000 euros y una base imponible de 8.000 euros, una vez deducida la base imponible negativa, resultando una cuota de cero euros a ingresar. La Inspección comprueba una base de 14.000 euros, una cuota íntegra de 3.500 y a ingresar cero euros, ya que las deducciones absorben toda la cuota. La sanción bruta (LGT 195.1, 1^{er} párrafo) es de 1.050 euros (7.000x.015) a deducir de las que se impongan en el futuro, pero no incurre en la infracción por dejar de ingresar.

Estos porcentajes son proporcionados a la conducta infractora, ya que la menor punibilidad de la base es consecuencia lógica de la mayor magnitud que representa; sin embargo, la multa proporcional fija no se adecúa a la culpabilidad del presunto infractor, máxime teniendo en cuenta que las conductas dolosas se sancionan como si fuesen constitutivas de negligencia grave.

d) Normativa foral. En Navarra constituye infracción tributaria grave determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios, a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible o del 15 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, sin que la normativa de las Haciendas vascas se aparte de modo significativo de la estatal, no obstante, la multa por las partidas a compensar o deducir en la base imponible asciende al 15 por ciento en Vizcaya y al 10 por ciento en los otros territorios, y, en lo atinente a las partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, Vizcaya sanciona con un 50 por ciento y Álava y Guipúzcoa con un 30 por ciento.

B. Infracción del párrafo segundo del artículo 195.1

Mucho menos grave que la anterior es esta infracción tributaria, pues se incurre en la misma por el simple hecho de declarar incorrectamente, es decir, por el incumplimiento de una obligación formal⁴⁹¹, lo que parece desproporcionado al tener ambas la misma calificación y sanción.

a) El tipo infractor. Declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

⁴⁹¹ Señala Julio Banacloche Pérez-Roldán (*Los derechos del contribuyente*. Editorial La Ley. Madrid 2000, página 129) que la obligación de declarar pertenece al Derecho tributario formal, por lo que su objeto es un hacer y no un dar.

En la infracción del párrafo primero, el sujeto infractor acredita o determina partidas o créditos para compensar o deducir en declaraciones futuras, bien para el mismo, bien para terceros, pero en la infracción del párrafo segundo, el sujeto infractor declara incorrectamente magnitudes fiscales, si bien dicha incorrección no provoca regularización de cuotas, porque la actuación de la Administración compensa la falta de ingreso o la devolución obtenida originariamente con partidas a favor del obligado tributario no utilizadas por éste en su declaración incorrecta⁴⁹².

El artículo 79.d) de la anterior Ley 230/1963 sólo contemplaba la conducta ahora tipificada en el artículo 195.1, párrafo primero, de la Ley 58/2003, por lo que surgió la duda de si dicho tipo incluía o no las minoraciones de compensaciones o deducciones como consecuencia de una regularización. El Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de enero de 2003 (3ª, recurso 420/1998) señaló lo siguiente: “Esta conducta aparece tipificada en el apartado letra a) del artículo 79 de la Ley general tributaria, y, en principio, produciría una disminución de la cuota del impuesto sobre sociedades, pero como el sujeto pasivo procedió inmediatamente a compensar el aumento acordado de la base imponible positiva del ejercicio 1984, con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, tal disminución de la cuota no llegó a producirse realmente, pero sí, y esto es fundamental, ha existido *ad initio* y virtualmente una falta de ingreso o mejor disminución de la cuota del impuesto sobre sociedades, correspondiente a los aumentos de la base imponible, acordados, en este caso, de modo firme y consentido, y tal disminución virtual debió ser tenida en cuenta para determinar la cuantía de la multa pecuniaria, según lo dispuesto en los artículos 80, apartados 1, y 87.1 de la Ley general tributaria (multa del medio al triple de la cuota virtual), según redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril. No obstante todo lo anterior, la Oficina Nacional de Inspección, como

⁴⁹² En el año 2016 una mercantil obtiene un beneficio de 17.000 euros, sin embargo, declara en el impuesto sobre sociedades una base imponible de 9.000 euros y omite una deducción de 4.250 euros. La Inspección comprueba una base de 17.000 euros, resultando una cantidad a ingresar de cero euros, pues la cuota se compensa con la deducción que no declaró. La sanción bruta (LGT Art. 195.1, 2º párrafo) es de 3.325 euros ($8.000 \times 0,15 + 4.250 \times 0,05$) a deducir de las que se impongan en el futuro.

consecuencia de la imperfección de la Ley general tributaria, que después de 38 años de haberse reconocido la compensación de pérdidas, no ha tipificado todavía correctamente las infracciones tributarias que pueden cometerse mediante dicha compensación, insistimos, ha sancionado a la entidad recurrente, en el caso de autos, con una sanción del 10 por ciento del aumento de la base imponible, por lo que procede, por aplicación de la interdicción de la *reformatio in peius*, mantener en principio dicha sanción, en la infracción tributaria grave que hemos confirmado”.

Para solucionar estas imperfecciones, el informe de la Comisión creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 para la reforma de la LGT propuso aclarar esta cuestión, señalando que se debía “completar el tipo regulado en el actual artículo 79 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria” y que “debería aclarar que también integraba la consignación indebida de saldos o remanentes de beneficios fiscales con origen en ejercicios anteriores”.

b) Régimen sancionador. Al igual que la infracción precedente el legislador califica esta infracción de grave, la base de la sanción⁴⁹³ es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o de la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo, sancionándose de la misma forma que la tipificada en el párrafo primero, esto es, con multa proporcional del 15 por ciento si se ha declarado incorrectamente la base o del 50 por ciento si afecta a la cuota.

c) Liquidación de la sanción. La infracción del artículo 195.1, párrafo segundo, puede concurrir con las infracciones de los artículos 191, 192 y 193, lo que origina cierta dificultad de cálculo, que nada tiene que ver con la culpabilidad del presunto infractor, cuyo tratamiento se contempla en el artículo 13 del Real

⁴⁹³ El artículo 195.1 tipifica incorrectamente la base de la sanción, pues dispone que en el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de renta neta ..., ya que “declarar incorrectamente” nada tiene que ver con “determinar o acreditar incorrectamente”, por otra parte, la expresión “se entenderá”, en ningún caso, pueda dar lugar a una ausencia de motivación.

Decreto 2063/2004, si bien, como decíamos, con evidente exceso reglamentario y técnica favorable a la Administración. Las situaciones posibles son las siguientes:

- Declaración incorrecta de renta neta compensada en parte con cantidades pendientes en la base. El artículo 13.2.a) del Real Decreto 2063/2004 establece que si se ha declarado incorrectamente renta neta y la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la base del tributo, “la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación”, si bien, puede haber concurso de infracciones tributarias⁴⁹⁴.
- Declaración incorrecta de renta neta compensada en parte con cantidades pendientes en la cuota. El artículo 13.2.b) del Real Decreto 2063/2004 dispone que si se ha declarado incorrectamente renta neta y la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, “la base de la sanción se determinará multiplicando las cantidades que hubiesen sido objeto de compensación o deducción en la cuota o cantidad a ingresar por el resultado, redondeado en dos decimales, de un cociente en el que figuren⁴⁹⁵: 1º, en el numerador, la renta neta sancionable declarada

⁴⁹⁴ Supongamos que en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 se han declarado unos beneficios de 20.000 euros que se han compensado con una base imponible negativa de 25.000 euros, solicitándose la devolución de las retenciones por importe de 4.000 euros, y, la Inspección incrementa la base en 10.000 euros, de los cuales sólo se ha acreditado la negligencia grave de 6.000 euros. En este supuesto habrá que distinguir: de una parte, si el contribuyente ha obtenido la devolución habrá incurrido en dos infracciones, la infracción por declarar incorrectamente renta neta, cuya base asciende a 6.000 euros, con multa de 900 euros ($6.000 \times 0,15$) y la infracción por obtener indebidamente devoluciones, ya que sólo tenía derecho a 2.750 euros ($5.000 \times 0,25 - 4.000$), ascendiendo la cuota del acta a 1.250 euros y la base de la sanción a 750 euros ($6.000/10.000$), sancionándose con multa proporcional del 50 al 100 por cien, al calificarse de grave, pudiéndose deducir de forma proporcional la infracción por declarar incorrectamente renta neta; de otra, si el contribuyente no ha obtenido la devolución habrá incurrido en la infracción por declarar incorrectamente renta neta cuya sanción asciende a 900 euros y, además, la infracción por solicitar indebidamente una devolución (LGT Art. 194), ascendiendo la base de la sanción a 750 euros, sancionándose con multa proporcional del 15 por ciento, esto es, 112.50 euros, pudiéndose deducir de forma proporcional la infracción por declarar incorrectamente renta neta.

⁴⁹⁵ La finalidad de este cociente es doble: 1º, incluir en la base de la sanción únicamente la parte sancionable, para lo que se multiplica la cantidad pendiente de compensar por el porcentaje del incremento de renta neta sancionable respecto del incremento de renta neta total; 2º, homogeneizar las cantidades para que sean comparables, ya que la base de esta sanción se calcula sobre un concepto de la cuota, pero se aplica sobre la base del tributo (sobre el incremento de renta neta), conceptos que no son homogéneos, sino que difieren en el porcentaje del tipo de gravamen.

incorrectamente; 2º, en el denominador, la diferencia entre la cuota íntegra regularizada y la declarada inicialmente”.

– Declaración incorrecta de renta neta compensada en parte con cantidades pendientes en la base y en la cuota. El artículo 13.2.c) del Real Decreto 2063/2004 prescribe que si se ha declarado incorrectamente sólo renta neta y la aplicación de las cantidades pendientes se ha llevado a cabo tanto en la base como en la cuota del tributo o cantidad a ingresar, la base de la sanción será la suma de las cantidades que resulten de lo dispuesto en los párrafos a) y b) del apartado 2 del citado precepto reglamentario, calculadas en ese orden: el párrafo a), es un quebrado cuyo numerador es el incremento sancionable de base y su denominador el incremento de base total, sancionable y no sancionable, multiplicado por el incremento de renta neta compensado con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; respecto del párrafo b), el artículo 13.2.c) del Real Decreto 2063/2004, establece que “para determinar el incremento de renta neta sancionable que constituye la base de la sanción prevista en el párrafo b) será preciso, en primer lugar, restar de la totalidad del incremento de renta neta sancionable la parte que haya sido compensada en la base del tributo con cantidades pendientes de compensación”.

– Declaración incorrecta sólo de cuota repercutida, cantidad o cuota a deducir o incentivos fiscales. El artículo 13.3 del Real Decreto 2063/2004 establece que, cuando lo que se ha declarado incorrectamente es cuota repercutida, cantidad o cuota a deducir o incentivos fiscales de un período y la compensación sólo se haya llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la base de la sanción será “el incremento de cuota sancionable que hubiese sido objeto de compensación”, aplicándose a la misma la multa proporcional del 50 por ciento.

– Declaración incorrecta de renta neta y de deducciones, compensadas con cantidades pendientes en cuota. El artículo 13.4.a) del Real Decreto 2063/2004 prescribe que si se ha declarado incorrectamente tanto la renta neta del período como cantidades a deducir o incentivos fiscales de dicho período y sólo se han aplicado cantidades pendientes de compensación en la cuota del tributo o en la

cantidad a ingresar, “dicha compensación deberá imputarse proporcionalmente tanto al incremento de renta neta sancionable como a las cantidades o incentivos fiscales declarados incorrectamente en la cuota, a efectos de determinar la parte de la base de la sanción que corresponde a cada una de ellas”. Dichas imputaciones, continúa el citado artículo, se efectuarán en función de los coeficientes que se determinarán multiplicando por 100 el resultante de las fracciones procedentes según las partidas regularizadas, cuyo numerador será, dependiendo del caso: 1º, el resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo de gravamen del impuesto, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por un tipo proporcional; 2º, el resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo medio de gravamen resultante de la aplicación de la tarifa, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por una tarifa; 3º, los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del impuesto; y, en todos los casos, el denominador incluirá la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo. Una vez distribuida la cantidad pendiente de compensación entre la renta neta sancionable y la cuota incorrectamente declarada procede aplicar a cada una de ellas su tratamiento específico, para ello, el artículo 13.4.a) del Real Decreto 2063/2004 establece que una vez calculada la parte de la compensación en la cuota que debe imputarse al incremento de renta neta sancionable y a las cantidades declaradas incorrectamente en la cuota, se sancionará, respectivamente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13.2.b) y 13.3 del citado Real Decreto.

– Declaración incorrecta de renta neta y de deducciones compensadas con cantidades pendientes en base y en cuota. El artículo 13.4.b) del Real Decreto 2063/2004 dispone que si se ha declarado incorrectamente tanto renta neta del período como cantidades a deducir o incentivos fiscales de dicho período, y se

han aplicado cantidades pendientes de compensación o reducción en la base del tributo y cantidades pendientes de compensación o deducción en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, para el cálculo de la base de la sanción “se aplicará en primer lugar el párrafo a) del apartado 2 y, en segundo lugar, el párrafo a) de este apartado 4” del artículo 13 del citado Real Decreto.

d) Normativa foral. Los tipos infractores se regulan de forma similar a la legislación estatal, pero las normas reglamentarias de desarrollo –excepto Álava⁴⁹⁶– no establecen mecanismo alguno para liquidar estas sanciones, por lo que el cálculo de las mismas, en Navarra, Guipúzcoa y Vizcaya, corre a cargo del instructor del expediente, según su prudente arbitrio, en definitiva, la eliminación del automatismo, en los citados territorios, juega a favor del principio de proporcionalidad, pues al estar en relación inversa, podemos concluir que cuanto menor sea el automatismo, más proporcionada será la sanción.

C. Deducción de la parte proporcional de la sanción procedente

El artículo 195.3 de la LGT establece que “las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones”, lo que a juicio de Cordero González⁴⁹⁷ vulnera el principio de proporcionalidad, pues se sanciona la conducta preparatoria en mayor medida que la propia defraudación, primando el *animus recaudandi* frente a los derechos de los contribuyentes.

⁴⁹⁶ Artículo 15 del Decreto foral 97/2008, de 18 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias.

⁴⁹⁷ Eva María Cordero González. “La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades”. *Quincena Fiscal*, nº 4/2011.

Eugenio Simón Acosta⁴⁹⁸ señala que, tratándose del mismo sujeto infractor, no cabe sancionar ambas infracciones, la de los artículos 191 y 195, porque se trata de una conducta instrumental para cometer la infracción de declaración o liquidación y, por tanto, en la sanción de la segunda está contemplada el desvalor de la primera, en consecuencia, según el citado autor, existiría un concurso aparente de infracciones o concurso de leyes que se resuelve con la regla de la alternatividad o de la sanción más grave. Es incuestionable la acertada exposición del autor citado, pero como normalmente hay un desfase temporal entre la comisión de la infracción del artículo 195 y la del 191, la Hacienda pública sanciona ambas conductas para garantizar la recaudación, si bien, *a posteriori* permite deducir la parte proporcional de la sanción tipificada en el artículo 195. El problema surge cuando se modifican los tipos de gravamen, por ejemplo, la bajada del tipo del impuesto sobre sociedades no permitirá deducir el importe íntegro de la sanción previa, todo lo contrario que la subida generalizada de los tipos de IVA.

No obstante, lo que no dice la ley ni el reglamento es cómo se califica la ulterior infracción por dejar de ingresar, en principio, la existencia de la infracción y la calificación de la misma relativa al período en el que se produce la falta de ingreso o la obtención indebida de la devolución se ve afectada por la conducta cometida en el momento en el que se originó la incorrecta acreditación, por ejemplo, si en un período se declara incorrectamente una cantidad a compensar amparada en una interpretación razonable de la norma, cuando en el período posterior resulte una regularización a ingresar como consecuencia de la minoración de la cantidad aplicada a compensar, esta falta de ingreso no determinará una infracción, ya que en otro caso se sancionaría una conducta en la que no se aprecia culpabilidad del obligado tributario, y, si en el período en el que se acreditan las cantidades improcedentes sólo es sancionable una parte, sólo puede ser objeto posterior de sanción por falta de ingreso el porcentaje sancionable correspondiente, en cambio, si en un período se determina una base

⁴⁹⁸ AA.VV. *La nueva Ley general tributaria*. Director: Rafael Calvo Ortega. Editorial Civitas–Thomson. Cizur Menor 2004, página 852.

imponible negativa por haberse empleado facturas falsas –infracción muy grave o grave–, la posterior infracción por dejar de ingresar como consecuencia de la eliminación de la base imponible negativa, ¿cómo se califica? En principio, podríamos pensar que del mismo modo que la infracción de origen, por utilización de ese medio fraudulento, pero ante el silencio legal también la podríamos calificar de leve, en virtud de la presunción de inocencia, criterio este último más acorde con la buena fe y la confianza legítima.

IX. Análisis del tipo del artículo 196 de la LGT

Los artículos 196 y 197 de la LGT se refieren a la falta o incorrecta imputación de bases o cuotas por entidades en régimen de imputación de rentas⁴⁹⁹, si bien estas infracciones afectarán a pocos contribuyentes, ya que el régimen de transparencia fiscal se ha suprimido por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas, de las jurídicas y de los no residentes, estando vigente dicho régimen sólo para las Uniones Temporales de Empresas y las Agrupaciones de Interés Económico, debidamente inscritas en el registro especial administrativo regulado en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo regional, pues dicha inscripción tiene carácter constitutivo.

El tipo infractor del artículo 196 está constituido por imputar incorrectamente o no imputar⁵⁰⁰ bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las

⁴⁹⁹ Ya vimos que en el régimen de atribución de rentas, éstas se obtienen directamente por los propios socios, partícipes, herederos o comuneros, que son quienes cometen la infracción si dejan de ingresar (LGT Art. 191.1), en cambio, en el régimen de imputación, la renta se obtiene por la sociedad transparente que es la que comete la infracción, si no la imputa o lo hace incorrectamente a los socios o partícipes.

⁵⁰⁰ El Tribunal Supremo en sentencia de 20 de enero de 2013 (3ª, recurso 275/1998) consideró que si la sociedad transparente no presentó declaración por el impuesto sobre sociedades y, en consecuencia, no efectuó imputación alguna a sus socios, pero su contabilidad era correcta y los socios integraron en su impuesto personal la base procedente de la entidad en transparencia, no procede sancionar por la comisión de una infracción tributaria grave, sino por una infracción simple.

entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas, bien entendido que la imputación incorrecta no sólo se refiere a la diferencia entre lo declarado por la entidad en el impuesto sobre sociedades y lo comunicado a los socios, sino también a los incrementos regularizados por la Inspección en los que se aprecie negligencia grave en la conducta de la entidad, si bien para evitar la doble punición de las antiguas sociedades transparentes –estaban obligadas tanto a imputar a sus socios las bases imponibles obtenidas como a ingresar la cuota del impuesto sobre sociedades–, se aclara que esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 o 193 de la Ley 58/2003. Como señalan Martínez Lago y García de la Mora⁵⁰¹, estos falseamientos, al igual que los contemplados por los artículos 195 y 197 de la LGT, suponen una expresa previsión de supuestos no dañosos que, al configurarse como infracciones autónomas, sólo serán sancionados si se presentan aisladamente y resultan descubiertos.

Esta infracción se califica como grave, lo que supone que el instructor del expediente debe acreditar la negligencia grave del presunto infractor⁵⁰² y se consuma con la finalización del plazo de declaración del impuesto sobre sociedades de la entidad en régimen de imputación, sancionándose exclusivamente a la sociedad transparente⁵⁰³ con multa pecuniaria proporcional del 40 por ciento, estando constituida la base de la sanción por el importe de las

⁵⁰¹ Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Iustel, 5ª edición. Madrid 2008, página 589.

⁵⁰² Cuestión nada fácil, pues como afirma Ángel Esteban Marina (“Las sanciones menores de la LGT: art. 88.1 y 2”. *Crónica Tributaria*, nº 72/1994), después de estar inspeccionando sociedades durante más de treinta años, la existencia o no de intencionalidad, de voluntariedad en los ilícitos tributarios, es indemostrable, propugnando el citado Inspector el retorno a la presunción de voluntariedad, según existía en la primitiva redacción de la Ley general tributaria, que fue suprimida por la Ley 10/1985.

⁵⁰³ La Ley 25/1995 eliminó la referencia a que también eran sujetos infractores los socios o miembros por las consecuencias de las imputaciones sancionadas en la sociedad, señalando la memoria del proyecto de la citada ley que “puesto que los socios de las entidades transparentes pueden resultar ya incurso en el régimen general de los administradores, la suma de las sanciones contempladas en el precepto vigente, con las que les corresponderían en su condición de administradores, pudieran resultar desproporcionadas”.

cantidades no imputadas, si bien cuando es incorrecta la cantidad imputada a cada socio, siendo correcta la cantidad total imputada, la base de la sanción es la suma de las diferencias positivas que debieron imputarse a los socios, sin compensar con las diferencia negativas imputadas realmente a otros socios. Esta infracción es incompatible con las tipificadas en los artículos 191 y 193, pues las sociedades transparentes no tributan por la parte de la base imponible correspondiente a sus miembros o socios residentes, es decir, ni pueden dejar de ingresar el impuesto sobre sociedades, ni pueden obtener devolución alguna por dicho concepto.

Desde el punto de vista de la proporcionalidad, cabe repetir lo antes dicho, es decir, el tipo prescinde de la culpabilidad del presunto infractor, ya que estamos en presencia de una sanción no graduada, sin límites mínimo y máximo.

La normativa de las Haciendas vascas es igual a la estatal, pero Navarra sanciona esta infracción con multa proporcional del 20 al 40 por ciento de la base de la sanción.

X. Análisis del tipo del artículo 197 de la LGT

Gemela de la anterior, el tipo infractor está constituido por la imputación incorrecta de deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta –lógicamente, la no imputación no es ilícito– a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas, por lo demás, se puede trasladar todo lo dicho *mutatis mutandis* de la infracción anterior, salvo la multa que asciende al 75 por ciento, igual que en el País Vasco, si bien Navarra sanciona esta infracción con multa proporcional del 50 al 150 por cien.

XI. Análisis del tipo del artículo 198 de la LGT

La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones se recoge, con carácter general, en el artículo 29.2.c) de la LGT, si bien cada figura impositiva regula en su respectiva ley las concretas obligaciones formales de presentación. La Ley 58/2003 distingue entre la no presentación de declaraciones o autoliquidaciones (LGT Art. 198) y la presentación de declaraciones o autoliquidaciones de forma incompleta, inexacta o con datos falsos (LGT Art. 199)⁵⁰⁴, pero en ninguno de los dos tipos infractores se debe producir perjuicio económico a la Hacienda pública, ya que si la autoliquidación no presentada o presentada de forma incorrecta produce el citado perjuicio económico, sólo se sanciona por los artículos 191 y siguientes de la Ley 58/2003. Desde esta perspectiva podemos distinguir dos grandes grupos de declaraciones:

- Declaraciones que no pueden producir perjuicio económico directo a la Hacienda pública, por ejemplo, las declaraciones informativas, las censales o las relativas a la comunicación de la designación de representante, bien entendido que dificultan la gestión tributaria.
- Declaraciones y autoliquidaciones que no han producido perjuicio económico directo en el caso concreto, aunque fuera susceptible de producirlo en otros casos, por ejemplo, cuando un contribuyente obligado a declarar, presenta fuera de plazo una autoliquidación negativa, con resultado a devolver o a compensar⁵⁰⁵, lo que nos mete de lleno en la culpa levísima, como sabemos, no sancionable, por mor de la doctrina del Tribunal Constitucional, pero es que además, como señala López López⁵⁰⁶, la recta interpretación del actual artículo 183 impide sancionar todos los

⁵⁰⁴ Ambas infracciones son compatibles cuando concurren los supuestos de hecho que constituyen el tipo de las mismas, con clara vulneración del principio de especialidad, lo que conlleva la vulneración del principio de proporcionalidad.

⁵⁰⁵ Ya no podemos decir con Antonio Morillo Méndez (“El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado”. *Gaceta Fiscal*, nº 208/2002) que la infracción tributaria, ya sea grave o simple, tiene que ser una infracción de resultado lesivo, al contrario, aunque no haya el más mínimo daño financiero a la Hacienda pública se puede incurrir en la comisión de la infracción del artículo 198.

⁵⁰⁶ Hugo López López. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Thomson–Reuters–Aranzadi. Cizur Menor 2009, página 237.

supuestos en los que la negligencia apreciable es la mínima, si en la infracción de que se trate se desconoce la distinta gravedad de las acciones que caben en una conducta imprudente, por tanto, ante una conducta de culpa levísima habrá una clara vulneración del principio de proporcionalidad, máxime si la multa supera la cantidad a devolver o a compensar.

Señala Calvo Ortega⁵⁰⁷ que frente a la indiferencia de las normas (generalidad y abstracción) la capacidad organizativa de los contribuyentes –aptitud para gestionar su situación tributaria y, en general, sus deberes fiscales– es muy diversa, concluyendo que los incumplimientos formales que no supongan una lesión económica para el acreedor tributario ni supongan una actuación dolosa no deben ser objeto de sanción, al menos, mientras el historial tributario del sujeto de que se trate no ponga de manifiesto una negligencia reiterada.

Ambas infracciones, la del artículo 198 y 199, son compatibles entre sí cuando concurren los supuestos de hecho que constituyen el tipo de las mismas, con clara vulneración del principio de especialidad, lo que conlleva la vulneración del principio de proporcionalidad, pero la tipificada en el artículo 198 es incompatible con las reguladas en los artículos 194 y 199 cuando, vía declaración voluntaria extemporánea, es decir, sin requerimiento previo, se subsanan las deficiencias recogidas en estas últimas, además, la del artículo 198 es compatible con la establecida en el artículo 203 (LGT Art. 180.4) que sanciona la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, no planteándose, en este supuesto, el problema de acumulación de sanciones dado que se refieren a hechos distintos y tienen diferente fundamento.

La infracción del artículo 198 se califica de leve y contempla un tipo general y otros específicos, el general tipificado en el apartado 1 del citado precepto está

⁵⁰⁷ Rafael Calvo Ortega. “Hacia un nuevo Derecho tributario”. *Revista de ciencias jurídicas y sociales*, nº 0/2004.

constituido por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones⁵⁰⁸, sancionándose con las siguientes multas:

- Con carácter general, multa pecuniaria de 200 euros,
- Si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de designación del representante, multa pecuniaria de 400 euros.
- En el supuesto de declaraciones informativas, es decir, de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de las obligaciones de suministro de información recogidas en los artículos 93 y 94 de la LGT, multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a la misma persona o entidad, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000.

El tipo de la infracción del apartado 1 del artículo 198 es “no presentar en plazo”, luego la presentación voluntaria fuera de plazo incurre en el tipo infractor, ahora bien, como lo primero es más grave que lo segundo, el apartado 2 del citado precepto atenúa la sanción por presentación voluntaria fuera de plazo reduciéndola a la mitad, lo que además fomenta la presentación voluntaria extemporánea.

El artículo 198 de la Ley 58/2003 contempla otros tipos específicos, en el apartado 4, el relativo a la no presentación en plazo de declaraciones o documentos relacionados con formalidades aduaneras, sancionado con multa proporcional del 1 por mil del valor de las mercancías, con un mínimo de 100 y un máximo de 6.000 euros, en el apartado 5, el incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal, sancionado con multa de 100 euros, y, en el apartado 6, el incumplimiento de las condiciones de determinadas autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera, sancionado con multa de 200 euros.

⁵⁰⁸ El artículo 96.2 de la Ley 35/2006 regula determinados supuestos que eximen de la obligación de declarar, pero si el contribuyente decide hacerlo no le exime del cumplimiento de los requisitos formales que conlleva la presentación de la declaración, entre los cuales se encuentra el cumplimiento de los plazos de presentación de la autoliquidación de su impuesto sobre la renta.

De los diversos tipos que regula este artículo, la única sanción que se gradúa es la consistente en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos, por lo que, respecto del resto de tipos, podemos repetir las críticas antes efectuadas en relación con el Derecho de la Unión Europea, que exige que las sanciones sean efectivas, proporcionales y disuasorias.

En Navarra constituye infracción simple la falta de presentación de declaraciones, sancionándose con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, sin que la legislación de las Diputaciones forales del País Vasco difiera sustancialmente de la del Estado.

XII. Análisis del tipo del artículo 199 de la LGT

Gemela de la anterior –modificada por la Ley 34/2015–, el artículo 199 de la LGT califica –pese a que no produce perjuicio económico– esta infracción de grave⁵⁰⁹, ya que el legislador ha considerado más culpable presentar una declaración incorrecta que no presentar la declaración, lo cual, si bien es cierto en el caso de presentación de datos falsos, resulta más que dudoso en el supuesto de datos incompletos o inexactos, estando constituido el tipo infractor por la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de autoliquidaciones o declaraciones, de documentos relacionados con las obligaciones aduaneras o con contestaciones a requerimientos individualizados de información⁵¹⁰, si bien la Ley 7/2012 añadió un nuevo tipo infractor, cual es,

⁵⁰⁹ Señala Francisco M. Carrasco González (“Infracciones por falta de declaración o declaración incorrecta sin perjuicio económico”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 127/2005) que si el legislador fuera coherente con esa clasificación, las sanciones por presentación incorrecta deberían ser mayores que aquellas que castigan la falta de presentación, sin embargo, en el primer caso se impone una multa de 150 euros, mientras que en el segundo se sanciona con una multa de 200 euros, lo cual es lógico pues no puede ser más rentable para el infractor omitir la presentación que presentar la declaración de modo defectuoso, pero no concuerda con la clasificación sin sentido establecida por el legislador.

⁵¹⁰ Señala Eusebio González García (“Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”. *Quincena Fiscal*, nº 2/1996) que nos encontramos ante la invasión de un sibilino instrumento de presión fiscal indirecta sobre terceros, introducido a través de la proliferación de solicitudes de información, tanto por vía legal (por suministro) como mediante requerimiento administrativo (por captación).

el incumplimiento de la presentación telemática de declaraciones, cuando la norma tributaria exige esta forma de presentación. Las citadas infracciones conllevan las siguientes sanciones:

- Con carácter general, multa de 150 euros.
- Con carácter general, multa de 250 euros cuando se incumpla la obligación de presentar la autoliquidación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, pero a diferencia del supuesto anterior aquí no hay datos incompletos, inexactos o falsos.
- De 250 euros si se presentan declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos.
- Si los datos incompletos, inexactos o falsos afectan a la presentación de declaraciones informativas o a la contestación de requerimientos individualizados de información (LGT Art. 93-94), hay que distinguir si los mismos tienen o no por objeto datos expresados en magnitudes monetarias:
 - Si contienen magnitudes monetarias, la multa pecuniaria proporcional puede ascender al 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros, graduándose la misma en función del porcentaje que representan respecto del importe total de las operaciones que debieron declararse –porcentaje que nada tiene que ver con la culpabilidad del presunto infractor, sino con el *animus recaudandi* de la Hacienda pública–, de tal forma que la multa será del 0.50 por ciento si dicho porcentaje supera el 10 por ciento, del 1 por ciento si el porcentaje supera el 25 por ciento, del 1.50 por ciento si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente supera 50 por ciento del importe total de las operaciones que debieron declararse y del 2 por ciento si el porcentaje supera el 75 por ciento⁵¹¹. El tipo infractor no ha eliminado el error de salto –bastaba con decir que por cada 5

⁵¹¹ La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 1.500 euros.

puntos de operaciones no declaradas se incrementa la sanción en una décima—, graduando la sanción en función de la capacidad económica del presunto infractor —el volumen de operaciones equivale a la renta bruta—, si bien como afirma Martínez Lago⁵¹² incurre en el error de referir la misma al momento en que se cometió la infracción y no al momento en que se sancionan los hechos ilícitos. Al respecto, señala Sánchez Huete⁵¹³ que intentar reconducir las infracciones formales a criterios porcentuales o cuantitativos exclusivamente origina, las más de las veces, sanciones desproporcionadas y el empleo de criterios difícilmente justificables, pues existe una disfunción entre el comportamiento infractor y el establecimiento de una sanción proporcional, propia de infracciones de resultado. El citado autor añade: “Con la sanción proporcional de dichas infracciones formales no se reprime solamente la lesión de la obligación de colaboración que supone tal conducta, sino el riesgo lejano y abstracto que hipotéticamente genera sobre la obligación de ingresar. Por ello se sanciona de manera inadecuada dichas infracciones formales, ya que no se castiga el comportamiento en sí, sino su potencialidad lesiva abstracta para la deuda tributaria”.

- Si no tienen por objeto magnitudes monetarias, la sanción consistirá en multa de 200 euros por cada dato o conjunto de datos incompletos, inexactos o falsos, referidos a una misma persona o entidad⁵¹⁴.
- Las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, se sancionan

⁵¹² Miguel Ángel Martínez Lago. “La capacidad económica del sujeto infractor como criterio de graduación de las sanciones tributarias”. *Actualidad Tributaria*, nº 22/1991.

⁵¹³ *Las infracciones en la nueva LGT ...* ya citada, página 131.

⁵¹⁴ La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

con multa pecuniaria proporcional del 1 por mil del valor de las mercancías, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

El apartado 4 del citado artículo se refiere al caso de datos no monetarios incorrectos, que se sancionan, como acabamos de ver, con multa fija “por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso”, en clara referencia a las declaraciones informativas, pues las mismas contienen una multitud de “registros” o conjuntos de datos referidos cada uno de ellos a una persona o entidad, por ejemplo, la declaración anual de retenciones del trabajo personal (modelo 190) contiene un “registro” por cada trabajador, que comprende una serie de datos –nombre y apellidos, NIF, clase de retribución, situación personal y familiar, retribución satisfecha, tipo de retención, etc.–, pero aclarando la norma que varias correcciones del mismo “registro” –conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad– se considera un único incumplimiento.

El apartado 5 del artículo 199 se refiere al caso de datos monetarios incorrectos, pero en la práctica los conjuntos de datos referidos a una misma persona o entidad no son exclusivamente monetarios o no monetarios, sino de ambas clases, que por simplicidad denominaremos “registros mixtos”. El artículo 199 no los contempla expresamente, pero el artículo 15.3 del Real Decreto 2063/2004 les da un tratamiento unitario, aclarando que cuando los mismos son incorrectos se sancionan de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 199, es decir, con multa proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, estableciendo, en un evidente exceso reglamentario, un complejo método de cálculo de la base de la sanción que, como de costumbre, pretende garantizar los derechos económicos de la Hacienda pública, pues poco tiene que ver el volumen de operaciones para establecer sanciones por incumplimiento de obligaciones formales.

Una interesante sentencia de la Audiencia Nacional (3ª, 31.10.2013, recurso 46/2011), no susceptible de recurso de casación, ya que reduce la sanción impuesta a 61.562,46 euros, analiza el tipo del artículo 199.5 y, tras declarar que

el órgano sancionador debe necesariamente atemperarse al principio de legalidad, que también va referido a las sanciones, sin que le esté permitido –ni al órgano titular de la potestad sancionadora, ni a esta misma Sala– imponer una sanción distinta a la prevista por la norma aplicable, y mucho menos, con amparo en la supuesta aplicación del principio de proporcionalidad, acudir a la regulación referida a un supuesto distinto, salva el escollo del automatismo, aplicando directamente el primer párrafo del citado apartado 5 del artículo 199 (multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente), cuantificando la sanción en el 0.10 por ciento de las operaciones no declaradas, atendiendo a la clara inexistencia de malicia o intención en la inexactitud de la declaración, al adecuado reflejo de las operaciones omitidas en otras declaraciones tributarias y al carácter meramente imprudente de tales omisiones.

Esta infracción, en lo atinente a la contestación de requerimientos individualizados de información, es incompatible con la tipificada en el artículo 203, si bien, el aspecto más característico y específico de éstas últimas es la consideración de la reiteración de los requerimientos, lo que supondrá un incremento notable de las posibles sanciones.

En Navarra constituye infracción simple la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, sancionándose con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, sin que las legislaciones de las provincias vascas presenten especialidad alguna digna de mención.

XIII. Análisis del tipo del artículo 200 de la LGT

El artículo 29 de la LGT, relativo a las obligaciones tributarias formales, en su apartado d) regula, en general, las relativas a la obligación de llevar y conservar los libros de contabilidad y registros fiscales, pero en particular, las leyes de cada tributo establecen determinadas obligaciones formales tendentes a la adecuada gestión de los mismos.

La Ley 34/2015 ha dado nueva redacción al artículo 200 de la LGT, cuyo apartado 1 tipifica la infracción por incumplir las obligaciones contables y registrales de grave, empleando una técnica abierta –utiliza el término “entre otras”– que vulnera el principio de tipicidad, siendo incompatible con las infracciones reguladas en los artículos 191 a 197 (RGRST Art. 16.3). Del tenor literal del artículo 200.1 se deducen los subtipos abajo indicados, ninguno de los cuales permite que la correspondiente sanción sea graduada.

- La inexactitud u omisión de operaciones, que se sanciona con multa proporcional del 1 por ciento de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos o falseados, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.
- La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado, con idéntica sanción que el supuesto anterior.
- El incumplimiento de las obligaciones de llevar o conservar⁵¹⁵ la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados, cuya sanción asciende a multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.

⁵¹⁵ Respecto del plazo de conservación de los documentos relativos al cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, el artículo 70.2 de la Ley 58/2003 establece que las obligaciones de información relativas a la conservación de libros de contabilidad y registros (LGT Art. 29.2.d), de facturas, documentos y justificantes (LGT Art. 79.2.e) y de aportación de libros, registros, documentos o información de obligaciones propias o de terceros (LGT Art. 79.2.f), deberán cumplirse en el mayor de los siguientes plazos: a) el previsto en la normativa mercantil, cuyo plazo general de conservación de los libros de contabilidad es de seis años desde el último asiento realizado en los libros (CC Art. 30); b) el de exigencia de sus propias obligaciones formales a que se refiere el artículo 70.1 de la Ley 58/2003, es decir, mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar las obligaciones tributarias del propio obligado tributario. La Ley 34/2015 ha añadido un apartado 3 a este artículo 70 del siguiente tenor: “La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta ley”.

- La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario, se sanciona con multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.
- El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias se sanciona con multa pecuniaria fija de 300 euros. La Ley 34/2015 ha añadido la siguiente sanción: “El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0.50 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros”.
- La utilización (el artículo 200.1.f tiene una errata, donde dice “autorización” debería decir “utilización”) de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito, se sanciona con multa pecuniaria fija de 300 euros.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede Valladolid) de 13 de diciembre de 2012 (3ª, recurso 503/2009), en un supuesto de falta de inclusión en la memoria de determinados datos contables relativos a una aportación no dineraria, impone la sanción mínima establecida en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, pronunciándose en estos términos: “Entender que es un dato cada elemento patrimonial por nimio que sea (un carretillo, un destornillador o una tuerca) y sancionar a 200 euros por cada dato conduce a un resultado desproporcionado, y así lo entiende el TEAR que anula la sanción y ordena su rebaja y modulación por bloques de elementos, adoleciendo de concreción, no obstante, por lo que debe ser asimismo anulada. La Sala entiende que no puede sancionarse ‘por cada dato’ el incumplimiento de esta obligación porque la prolijidad de los datos en juego haría poco menos que imposible la cuantificación exacta además de generar, como ya ha generado, un resultado

desproporcionado. El artículo 200.3 LGT-2003 reconduce la sanción imponible en supuestos como el que nos ocupa, de inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad a un máximo de 6.000 euros y en ello ha de quedar fijada la sanción en aplicación de los principios de legalidad y proporcionalidad”.

En Navarra constituye infracción tributaria simple el incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal, sancionándose con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas los diferentes incumplimientos contables, entre los cuales todavía se incluye la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición, y, en lo relativo a las Haciendas vascas siguen el esquema estatal, por lo que ninguna especialidad digna de mención cabe destacar.

XIV. Análisis del tipo del artículo 201 de la LGT

Esta infracción está íntimamente vinculada con la obligación que tienen los empresarios y profesionales de expedir y entregar factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad, así como a conservar copia o matriz de aquellos, regulada en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las citadas obligaciones de facturación, estando constituido el bien jurídico protegido por la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración tributaria (SSTC 146/2015, de 25 de junio y 150/2015, de 6 de julio).

El tipo infractor, tal y como viene definido en el apartado 1 del artículo 201, consiste en el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, emisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos, si bien ya sabemos que la expresión “entre otras” vulnera el principio de tipicidad. La infracción del artículo 201.1 es compatible con la tipificada en el artículo 199, en lo atinente al incumplimiento de las obligaciones de obtención de información, y con la del artículo 200, en lo

referido al incumplimiento de obligaciones registrales, e incompatible, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, con las previstas en los artículos 191 a 197 cuando, al mismo sujeto infractor, deba imponerse una sanción derivada de las infracciones que causan perjuicio económico antes citadas, por ejemplo, en relación con la falta de acreditación o conservación del soporte documental de gastos y deducciones hay que considerar distintas situaciones: a) si el gasto es ficticio, no habrá infracción del artículo 201 sino una infracción por dejar de ingresar u otras de las infracciones por perjuicio económico de las previstas en los artículos 191 a 197; b) si el gasto es real y deducible pero no se conserva la factura, no hay falta de ingreso, pero sí incumplimiento de la obligación de conservación, por lo que la sanción procedente es la del artículo 201.1; c) si el gasto es real pero no deducible, hay perjuicio económico para la Hacienda pública, por lo que sólo procede sancionar por la infracción del artículo 191.

El legislador califica la infracción del artículo 201 de leve, grave y muy grave, este último caso sólo cuando la factura o el documento sustitutivo es falso o falseado.

– La infracción será leve cuando se incumplan las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, cuya sanción importa 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

– La infracción será grave en los siguientes supuestos: a) falta de expedición o conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos, cuya sanción está en función de si se conocen o no el importe de las operaciones respectivas, en el primer caso, multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento sobre el importe conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, en el segundo supuesto, si no se conoce el importe de las operaciones, multa pecuniaria fija de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya expedido o conservado la misma; b) resto de incumplimientos de obligaciones de facturación y documentación, es decir, los relativos a la expedición, remisión, rectificación y

conservación, salvo expedición de facturas falsas o falseadas, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento sobre el importe del conjunto de operaciones que hayan originado la infracción⁵¹⁶. Aquí cabe traer a colación la sentencia de la Audiencia nacional de 31 de octubre de 2013, antes citada, en cuanto declara que el importe de la sanción será el mismo con independencia de que la infracción sea dolosa o imprudente y con absoluta abstracción de la buena o mala fe con la que el contribuyente da cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

– La infracción será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos falsos o falseados. El sujeto infractor es el expedidor de la factura falsa o falseada que será sancionado con multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, es decir, la base imponible determinada a efectos del impuesto general sobre ventas.

En Navarra constituye infracción tributaria simple el incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, las de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes, sancionándose con multa entre 25.000 pesetas y una cantidad igual al 5 por ciento del importe de las contraprestaciones del conjunto de las operaciones que hayan originado las infracciones correspondientes, e, infracción grave expedir facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, cuya sanción consiste en multa pecuniaria proporcional en cuantía del 75 al 150 por cien del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, sin que la normativa de las Haciendas vascas presente grandes diferencias con la normativa estatal.

⁵¹⁶ El artículo 17.1 del Real Decreto 2063/2004 aclara que se entenderá por importe de la operación que haya originado el incumplimiento la base imponible determinada a efectos del impuesto general sobre ventas, y, si el incumplimiento se produce en una rectificación de factura se aplicará sobre la base imponible del impuesto general sobre ventas de la factura o documento sustitutivo.

XV. Análisis del tipo del artículo 202 de la LGT

La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal se establece en el artículo 29.2.b) y en la disposición adicional sexta de la LGT, con anterioridad, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, regulaba la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, pero dicha disposición ha sido derogada por el Real Decreto 1065/2007, cuyo Capítulo III –“Obligaciones relativas al número de identificación fiscal– del Título II, en palabras de su exposición de motivos, sistematiza y simplifica la asignación y utilización del número de identificación fiscal, si bien las obligaciones relativas a la infracción del artículo 202 están desparramadas por este último reglamento, siendo todavía más dispersa la legislación aduanera.

El tipo del artículo 202 contiene dos infracciones, pues se sanciona tanto el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal, como la comunicación de datos falsos o falseados en relación al mismo.

A. Incumplimiento del deber de utilización del número de identificación fiscal

El incumplimiento del deber de utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera, puede calificarse como infracción leve o grave.

– Constituye infracción leve el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera, sancionándose con multa pecuniaria fija de 150 euros.

– Constituye infracción grave el incumplimiento de los deberes específicos que el artículo 28 del Real Decreto 1065/2007 asigna a las entidades de crédito⁵¹⁷ en

⁵¹⁷ Dichos deberes son: a) no pueden realizar cargos o admitir abonos, ni cancelar las operaciones o depósitos si no disponen del número de identificación fiscal del cliente; b) deben comunicar a la Administración tributaria los datos relativos a las cuentas u operaciones

relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de cheques al portador, sancionándose, en general, con multa pecuniaria proporcional del 5 por ciento de los cargos o abonos indebidos o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros, y más específicamente, el incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador, con el 5 por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.

B. Comunicación de datos falsos o falseados

La comunicación de datos falsos o falseados en las solicitudes del número de identificación fiscal provisional o definitivo constituye infracción tributaria muy grave y se sanciona con multa pecuniaria fija de 30.000 euros pudiéndose imponer, además, las sanciones no pecuniarias previstas en el artículo 186.1, esto es, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, y, prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción (LGT Art. 186.4).

Desde el punto de vista de la proporcionalidad, acierta el legislador cuando califica esta infracción en leve, grave y muy grave, atemperando las respectivas sanciones a la gravedad del ilícito tributario.

En Navarra constituye infracción tributaria simple el incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal sancionándose cada incumplimiento con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, pero cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general este deber de colaboración será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con multa entre 25.000 y 500.000 pesetas o, si el incumplimiento se

realizadas por quienes no hayan facilitado en plazo su número de identificación fiscal; c) no pueden librar cheques contra efectivo, bienes, valores u otros cheques si no conocen el número de identificación fiscal del tomador; d) deben comunicar los cheques que libren contra efectivo, bienes, valores u otros cheques, así como los cheques de más de 3.000 euros que se abonen en efectivo.

hubiese producido en el desarrollo de una actividad empresarial y profesional, del 5 por ciento del volumen de sus operaciones en el período de tiempo al que la comprobación se refiera, sin que la normativa de las Haciendas vascas presente grandes diferencias con la estatal.

XVI. Análisis del tipo del artículo 203 de la LGT

La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones tributarias viene regulada con carácter general en el artículo 29.2.g) de la LGT, si bien algunas de sus manifestaciones específicas se recogen en otros preceptos de la Ley 58/2003, por ejemplo, la obligación de facilitar el examen de libros y documentos en los artículos 29.2.f) y 142.1, la obligación de comparecer ante la inspección en el artículo 142.3, la obligación de facilitar la entrada en las fincas en el artículo 142.2, etc., todo ello, fundamentalmente, en el ámbito de las funciones (LGT Art. 141) y de las facultades (LGT Art. 142) de la Inspección de los Tributos.

Lacasa Salas y Del Paso Bengoa⁵¹⁸ señalan que el legislador supone que el órgano inspector ha de ser capaz de terminar con éxito el procedimiento tanto en circunstancias de colaboración por parte del obligado tributario como en circunstancias de ausencia de tal colaboración. El apartado 1 del artículo 203 establece el concepto de resistencia, obstrucción, excusa o negativa⁵¹⁹ a las actuaciones de la Administración tributaria –con anterioridad criterio de graduación de la sanción o infracción simple– señalando que se entiende producida esta circunstancia “cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones”, enumerando a continuación una lista abierta –que lógicamente

⁵¹⁸ José Hernani Lacasa Salas y Jesús María del Paso Bengoa. *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*. Editorial CISS. Valencia 1990, página 216.

⁵¹⁹ Esta infracción no requiere que el sujeto infractor haya conseguido el resultado de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras, basta con que se hayan realizado con ese propósito.

vulnera el principio de tipicidad– de las principales conductas que constituyen esta infracción, calificada de grave por el legislador, en la que se incluyen:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. Esta conducta nada tiene que ver con un requerimiento individualizado de obtención de información, sino con la facultad que el artículo 142.1 de la LGT otorga a la Inspección de los Tributos, distinción importante, por cuanto su regulación y características son distintas, ya que los requerimientos individualizados de obtención de información por captación traen causa de los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003 y de los artículos 30 a 58 del Real Decreto 1065/2007, pero como el requerido no está siendo objeto de un procedimiento de aplicación de los tributos, el requerimiento no constituye un acto de trámite, sino que se trata de un procedimiento autónomo e independiente⁵²⁰, susceptible de impugnación por el obligado tributario requerido.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado. El tipo se refiere tanto a la desatención total como a la parcial, es decir, se sanciona tanto la no contestación como la contestación incompleta, por lo que nos encontramos ante un exceso de tipificación, ya que la contestación incompleta se podrá sancionar tanto por el artículo 199 como por el 203, si bien la reiteración de un requerimiento nos sumerge de lleno en el artículo 203, al ser el elemento fundamental del mismo. Este deber de colaboración con la Hacienda pública facilitando información tributaria sobre terceros, según Hurtado González⁵²¹, constituye el principal instrumento con el que cuenta la Administración en el actual sistema de aplicación de los tributos, siendo éste el motivo por el cual el

⁵²⁰ Así lo expresa Juan López Martínez (*Los deberes de información tributaria sobre terceros*. Editorial Marcial Pons. Madrid 1992, página 225) al afirmar que nos encontramos ante deberes totalmente autónomos e independientes, pese a la imprecisión de la Ley general tributaria.

⁵²¹ Juan Francisco Hurtado González. “El incumplimiento del deber de facilitar información sobre terceros a la Administración tributaria como infracción tributaria simple”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

legislador le dedica especial atención a su incumplimiento, dado que la falta de colaboración de los ciudadanos imposibilitaría las actuaciones de los órganos de gestión e inspección de cara a la comprobación e investigación de la situación tributaria de los contribuyentes.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado. El artículo 142.3 de la Ley 58/2003 establece que “el obligado tributario que hubiera sido requerido por la Inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones”. Excepcionalmente, y de forma motivada, la Inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias. El apartado 1 del artículo 142 de la Ley 58/2003 dispone que las actuaciones inspectoras se realizarán mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente, y, el apartado 2 del citado precepto que “cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos”. Este apartado añade: “Si la persona bajo cuya custodia se encuentran los lugares mencionados en el apartado anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, se precisará autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine”, pero lógicamente, cuando sea necesaria la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido se precisará la autorización del Juez de lo contencioso (LGT Art. 113). Este apartado se refiere a

la infracción por negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de los locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias, por ello, debemos distinguir si se trata de domicilios constitucionalmente protegidos o de otros lugares, en el primer caso, la oposición a la entrada o permanencia de los funcionarios en un domicilio constitucionalmente protegido, cuando no se dispone de autorización judicial, no constituye una negativa indebida, por lo que no constituye infracción tributaria, en el segundo, si la oposición del obligado tributario o del responsable de la finca a la entrada o permanencia de la Inspección de los Tributos se produce en aquellos lugares que no sean domicilios constitucionalmente protegidos no constituye infracción tributaria mientras la Inspección no disponga de la previa autorización escrita de la autoridad administrativa pertinente⁵²².

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

f) El quebrantamiento de medidas cautelares.

La infracción del 203.1 se sanciona de forma muy diferente, en principio, con carácter subsidiario, con multa pecuniaria fija de 150 euros, pero si la resistencia se produce por desatender un requerimiento individualizado de información, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros si se ha incumplido una sola vez, 300 euros si el requerimiento se ha desatendido dos veces y 600 euros si

⁵²² De acuerdo con el artículo 173.2 del Real Decreto 1065/2007, “cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes; en su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares”. La persona que atiende a la Inspección de los Tributos en ausencia del obligado tributario no lo hace, pues, en virtud de una representación presunta, sino en función del deber de colaboración con la Inspección, por tanto, no puede sancionarse al obligado tributario por la falta de colaboración de la persona que ha atendido a la Inspección, al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 declaró la nulidad de la antigua redacción del tercer inciso del artículo 32.2 del Real Decreto 939/1986 que señalaba que si no se producía esta colaboración se iniciaría expediente sancionador al obligado tributario, indicando que este tipo de responsabilidad es “personalísima” y, en el orden sancionador, la falta de colaboración con la Inspección del encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo, podrá dar lugar al castigo de éste, pero no del obligado tributario que no se hallaba presente, máxime cuando todo este párrafo parte del supuesto de que la Inspección se persone sin previo requerimiento en el lugar donde hayan de practicarse las actuaciones.

se ha incumplido por tercera vez el requerimiento, sin que se puedan acumular las sanciones (RGRST Art. 18.2), y más específicamente, hay que distinguir, primero, si la resistencia se produce o no en el seno del procedimiento inspector (LGT Art. 203.6), segundo, si el sujeto infractor ejerce o no una actividad económica (LGT Art. 203.5), si bien esta última distinción también afecta a la resistencia ofrecida en el seno del procedimiento de inspección.

– Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria (LGT Art. 203.5), la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 300 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto, de 1.500 euros si se incumple por segunda vez y multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento de la cifra de negocios⁵²³ del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, graduándose dicha sanción en función del porcentaje de las operaciones que debieron declararse, bien entendido, como sabemos, que no se pueden acumular las sanciones, por lo que deberá imponerse una única sanción en función del número de incumplimientos (RGRST Art.

⁵²³ Nuevamente surge la capacidad económica como criterio de graduación de las sanciones tributarias, pero como advierte Francisco Clavijo Hernández (*El proyecto de ley de represión del fraude fiscal*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid 1984, página 31) no constituye un medio adecuado para graduar la sanción, ni siquiera desde el punto de vista de represión del fraude fiscal, pues no demuestra ni mayor culpabilidad, ni mayor antijuridicidad, ni mayor peligrosidad del autor, sino que simplemente demuestra que nos encontramos ante un sujeto infractor por incumplimiento de los deberes tributarios.

18.2), ahora bien, si el incumplimiento afecta a los requerimientos individualizados de información, la multa pecuniaria proporcional se eleva hasta el 3 por ciento de la cifra de negocios, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros, graduándose la sanción en función del porcentaje de las operaciones que debieron declararse, no obstante, si con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros. La sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2012 (3ª, recurso 2134/2012) considera que, en virtud del principio de proporcionalidad, procede la imposición de la sanción en el grado mínimo cuando la Administración no motiva acerca de la presencia de elementos que agraven o cualifiquen la conducta⁵²⁴.

– En el supuesto de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) antes citadas, esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, la sanción depende de si el presunto infractor desarrolla o no actividades económicas, en este último caso, el primer incumplimiento se sanciona con multa pecuniaria fija de 1.000 euros, el segundo con multa de 5.000 euros, y, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros, si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, pero si no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, la multa asciende al 0,50 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros, y, para el supuesto de que el incumplimiento lo

⁵²⁴ La Sala considera que la expresión “operaciones que debieron declararse” remite a una obligación fiscal a cargo del comprobado en el procedimiento dentro del cual la información se pide, no del tercero al que a tal efecto se requiere.

realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

- Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.
- Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos, el primer incumplimiento acarrea una multa pecuniaria fija de 3.000 euros, el segundo de 15.000 euros, y, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá: si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros; y si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros⁵²⁵.

⁵²⁵ El problema de las multas mínimas y máximas lo plantea Antonio Morillo Méndez (“La infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”. *Carta Tributaria*, nº 14/2005) señalando que si bien el establecimiento de una cuantía máxima en concepto de multa no presenta ningún problema desde el punto de vista de la proporcionalidad, el establecimiento de un mínimo puede presentarlo, teniendo en cuenta no sólo que el sistema proporcional que se establece para los obligados que realicen actividades económicas puede arrojar cifras muy inferiores en determinados casos, en supuestos, en que la propuesta de liquidación y, sobre todo, la liquidación acordada por el órgano resolutor represente también cifra inferior, muy inferior o incluso nula.

El legislador, en esta ocasión, no hizo suyo el dictamen de la Comisión permanente del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de la Ley general tributaria, de tenor esclarecedor: “Por otra parte, sobre este apartado parece que existe cierta desproporción entre la sanción que se impone por no atender en plazo el segundo requerimiento (1.500 euros) y la que se impone por no atender el tercer requerimiento (que, como se ha visto será del 3% o del 5% y como mínimo alcanzará la cifra de 10.000 o 15.000 euros, según los casos). En opinión de este Consejo, la sanción que fija el apartado 3 para el caso de no haberse atendido el tercer requerimiento resulta claramente desproporcionada y excesiva”; al contrario, la ley establece implícitamente una ficción que consiste en que el peligro generado por la falta de información adecuada es directamente proporcional al volumen de operaciones propio, relevando con ello al juzgador del análisis del resultado efectivo, de la lesión concreta producida.

Por lo que se refiere al quebrantamiento de las medidas cautelares, ya hemos visto sus características, especialmente que deben ser proporcionadas, sancionándose con multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros y sin límite máximo, lo que vulnera el principio de proporcionalidad, además, el tipo infractor no distingue entre las diferentes medidas cautelares que contempla la LGT, pues es muy diferente el quebranto de las que tienden a asegurar los medios de prueba de aquellas otras dirigidas al cobro de la deuda tributaria, ya que, en este último caso la sanción puede superar con creces el importe de la deuda apremiada, por otra parte, habrá problemas para determinar la autoría, pues el depositario es responsable de la correcta conservación de los elementos depositados, por lo que incurrirá en resistencia si se quebranta el precinto, con independencia de la persona realmente responsable, lo que podría vulnerar el principio de culpabilidad y, por ende, el de proporcionalidad.

En Navarra, la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación,

como decíamos, puede constituir infracción simple o criterio de graduación de la sanción, en el primer caso la multa oscila entre 50.000 y 1.000.000 de pesetas, en el supuesto de que se utilice como criterio de graduación de una infracción simple se incrementa la misma entre un 20 y un 40 por ciento, límite máximo que se amplía al 60 por ciento si la infracción es grave, sin que la normativa de las Haciendas vascas presente grandes diferencias con la estatal.

XVII. Análisis del tipo del artículo 204 de la LGT

La infracción tipificada como grave en el artículo 204 consiste en incumplir el deber de sigilo que el artículo 95.4 de la LGT exige a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, sancionándose con una multa pecuniaria fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente, ahora bien, el deber de sigilo que se exige a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, se debería ampliar a todo el cúmulo de personas que por razón de su dependencia laboral o profesional con aquéllos tenga acceso a los datos y los filtre al exterior, además, tampoco será pacífica la prueba de la autoría, ya que la filtración de datos no supone necesariamente que deba imputarse esta infracción a los retenedores y obligados a efectuar ingresos a cuenta.

Esta infracción es totalmente novedosa en nuestro Derecho tributario sancionador, si bien cabe anticipar que será de muy difícil aplicación en la práctica, ya que los correspondientes expedientes sancionadores, en la mayoría de los casos, se incoarán por denuncia de los afectados, que presumiblemente optarán por la vía civil o penal para obtener el resarcimiento del daño causado.

Desde el punto de vista de la proporcionalidad es irrelevante el importe de la sanción tributaria, ya que el daño que se puede ocasionar al retenido, por vulneración de su derecho a la intimidad o su honor o a la protección de sus datos personales, será resarcido en vía judicial con indemnizaciones mucho mayores.

Navarra desconoce esta infracción, sin que la normativa de las Haciendas vascas presente especialidad alguna digna de mención.

XVIII. Análisis del tipo del artículo 205 de la LGT

Constituye infracción tributaria no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes. Esta infracción puede ser leve –la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 35 por ciento– o muy grave –multa del 150 por cien– en función de si el contribuyente está obligado o no a presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. La razón de dicha distinción y, por ende, de ese mayor agravamiento de la sanción, estriba en que cuando no hay obligación de presentar autoliquidación no puede haber regularización, que sí se daría en el supuesto de que el obligado tributario presente autoliquidación, regularizando el correspondiente retraso en el pago. La base de la sanción será la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.

Al igual que la anterior, Navarra desconoce esta infracción, sin que la normativa de las Haciendas vascas presente especialidad alguna digna de mención.

XIX. Análisis del tipo del artículo 206 de la LGT

Constituye infracción tributaria leve el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, sancionándose con multa pecuniaria fija de 150 euros. El problema fundamental que se va a presentar a la hora de enjuiciar esta infracción es de tipo

probatorio al no definir el artículo 206 el concepto de entrega, si bien el artículo 19 del Real Decreto 2063/2004 utiliza el término “poner a disposición”, antes de los plazos de presentación de las declaraciones, ahora bien, en este supuesto hubiera sido más eficaz una multa coercitiva, la cual como sabemos, es independiente de la sanción que pueda imponerse con tal carácter y compatible con ella (STC 239/1988, de 14 de diciembre).

En los territorios forales vale lo dicho en las dos infracciones anteriores antes comentadas, pues Navarra desconoce esta infracción, sin que la normativa de las Haciendas vascas presente especialidad alguna digna de mención.

XX. La infracción por no declarar bienes y derechos situados en el extranjero

Dos normas afectan al deber de informar a la Hacienda pública sobre los bienes y derechos situados en el extranjero. De una parte, la Ley 7/2012 ha añadido a la LGT la disposición adicional decimoctava que obliga a los contribuyentes, bajo un severo régimen sancionador, a informar a la Hacienda pública de la titularidad de cuentas bancarias, títulos valores, seguros –planes de pensiones, no⁵²⁶– e inmuebles situados en el extranjero⁵²⁷, aclarando que “las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales⁵²⁸ de acuerdo con lo previsto en el

⁵²⁶ Juan Calvo Vérguez (“La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”. *Quincena Fiscal*, nº 17/2014) lo expresa en estos términos: “No existe obligación de información sobre los planes de pensiones (de las aportaciones a los planes de pensiones) en tanto no se produzca la incidencia que da lugar al cobro de la pensión en modo de renta temporal o vitalicia.

⁵²⁷ En el año 2010 Estados Unidos aprobó la Ley FATCA –*Foreign Account Tax Compliance Act*– que obligaba a las entidades financieras de todo el mundo a dar información de las cuentas que tuviesen los ciudadanos americanos fuera de Estados Unidos, en caso contrario, se retiene un 30 por ciento de los fondos que vayan a cualquier banco de ese país.

⁵²⁸ Afirma Ramón Falcón y Tella (“De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto-ley 12/2012 (y II): titular jurídico y titular real”. *Quincena Fiscal*, nº 14/2012) que en un supuesto de fiducia tiene que regularizar el verdadero titular, que es el beneficiario, y no el fiduciario, aunque sea residente; es más, este último no puede acogerse a la adicional primera porque no es un verdadero titular, sino un mero gestor o mandatario.

apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010”, modificando la propia Ley 7/2012 el artículo 39 de la Ley 35/2006 del impuesto sobre la renta de las personas físicas⁵²⁹, dándole el siguiente redactado: “En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas⁵³⁰ y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley general tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto”.

La disposición adicional primera de esta Ley 7/2012 –“Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas– dispone que la aplicación del artículo 39.2 de la Ley 35/2006, determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave –incompatible con las reguladas en los artículos 191 a 195– sancionada con multa pecuniaria proporcional del 150 por cien del importe de la base de la sanción⁵³¹. Por otro lado, el Real Decreto-ley 12/2012 permitió a los grandes defraudadores regularizar su situación tributaria presentando una declaración tributaria especial⁵³², pagando un 10 por ciento del importe de los bienes

⁵²⁹ En similares términos la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

⁵³⁰ Eugenio Simón Acosta (“Se estrecha el cerco al fraude fiscal internacional”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 883/2014) considera inconstitucional la ficción jurídica de calificar como incremento no justificado de patrimonio, sin admitir excepciones, la aparición de bienes no consignados en el modelo 720.

⁵³¹ La base de la sanción será la cuota íntegra de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas, de las jurídicas y de los no residentes, de la cual no se podrán deducir las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

⁵³² Las amnistías fiscales han sido el medio idóneo para blanquear, pues tradicionalmente el déficit del sector público se ha financiado tanto con dinero “sucio” –proveniente de una

ocultados al Fisco, ya estuvieran situados en España o en el extranjero. Los citados preceptos nos merecen los siguientes comentarios:

- La obligación de presentar el modelo 720 no exime al contribuyente de la carga de acreditar el origen de los fondos necesarios para la adquisición de los bienes situados en el extranjero, ahora bien, si dicha financiación se ha producido en un ejercicio prescrito no procede regularización alguna, pero si requerido por la Inspección, no puede probar la financiación de los mismos, se liquidarán los incrementos no justificados de patrimonio, imputándolos al período impositivo objeto de comprobación, además, tampoco legitima potenciales actividades delictivas, en concreto, no exime del delito de blanqueo.
- La declaración tributaria especial sólo regulariza los impuestos directos que gravan la renta, en su caso, los indirectos deben ser regularizados presentando declaraciones complementarias.
- La cuota ingresada con la declaración tributaria especial tiene la consideración de renta declarada⁵³³ a los efectos previstos en las respectivas leyes que gravan la renta de las personas físicas, de las jurídicas y de los no residentes, por lo que también eximen del posible delito contra la Hacienda pública –falsedades y contable, incluidos–, pero no de otros delitos que hubieran podido generar una ganancia ilícita, por ejemplo, blanqueo de capitales.
- Cuando los bienes y derechos se hallen a nombre de una persona física o jurídica no residente en España (titular jurídico), pero cuya titularidad efectiva (titular real) debiera atribuirse a otra persona, cabe la posibilidad de que la declaración tributaria especial la presente el titular real, siempre que también se llevara a cabo la adecuación de la titularidad formal a la titularidad real antes de 31 de diciembre de 2013⁵³⁴.

actividad delictiva– como con dinero “negro”, proveniente del fraude fiscal, sin embargo la declaración tributaria especial sólo permitió blanquear el dinero “negro”.

⁵³³ Véase la disposición adicional única de la Ley orgánica 7/2012.

⁵³⁴ Juan Calvo Végez. “Declaración tributaria especial *versus* delito fiscal”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 862/2013.

- Respecto de los bienes situados en el extranjero, vulnera la seguridad jurídica la equiparación legal entre el incumplimiento de la obligación de informar y el incremento no justificado de patrimonio o la presunción de rentas, sin perjuicio de que restringe la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento.

El régimen de infracciones y sanciones, en lo atinente al incumplimiento de la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, se regula en el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT, estando constituido el tipo por no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas sobre bienes y derechos situados en el extranjero, si bien también se tipifica la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios. Las anteriores infracciones serán muy graves e incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 y su incumplimiento, ya afecte a cuentas en entidades de crédito, a títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas o a bienes inmuebles y derechos sobre los mismos situados en el extranjero se sanciona con una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos⁵³⁵ referidos a un mismo bien o derecho que hubiera debido incluirse en la declaración o hubiera sido aportado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros, por lo que la sanción es desproporcional cuando el incumplimiento de la obligación de informar sólo afecte a un bien o derecho⁵³⁶.

Al ser compatible esta infracción con la infracción por dejar de ingresar derivada del incremento no justificado de patrimonio o de la presunción de

⁵³⁵ El apartado 7 del artículo 42 ter del Real Decreto 1065/2007 aclara el concepto de conjunto de datos.

⁵³⁶ La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

rentas, se plantea un problema de proporcionalidad, pues como afirma Falcón y Tella⁵³⁷ resulta completamente desproporcionado, tanto en lo que se refiere a las sanciones del apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la LGT⁵³⁸, como en relación con las sanciones del 150 por cien de la renta presunta, que ni siquiera se declara incompatible con las anteriores. Dicha compatibilidad nos merece los siguientes comentarios:

- La calificación legal de ambas infracciones de “muy grave” presupone que las conductas del presunto infractor son dolosas, por ello, si el sujeto sancionado acredita que sólo incurrió en culpa o negligencia deben anularse las sanciones impuestas, más bien, si el instructor del expediente no prueba el dolo del sujeto infractor no podrá imponer sanción alguna, a menos que contravenga los principios de culpabilidad y proporcionalidad, por ejemplo, presentar el modelo 720 fuera de plazo sólo podrá ser sancionado si se acredita por la Hacienda pública que el contribuyente incurrió en dolo, de la misma forma que no se podrá sancionar por el incremento de patrimonio no justificado o por la renta presunta, aunque el presunto sujeto infractor haya incurrido en culpa o negligencia.
- En lo atinente a la sanción por dejar de ingresar, la imprescriptibilidad y la presunción *iuris et de iure* tendrían poca eficacia en el ámbito del derecho penal porque, primero, los delitos prescriben en función de la pena que lleven aparejada –10 años, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión por más de 5 años y que no exceda de 10 (CP Art. 131.1)–, y segundo, la prueba de presunciones no desvirtúa la presunción de inocencia. La citada ineficacia también se trasladará al ámbito sancionador tributario, pues como afirma Simón Acosta⁵³⁹ las ganancias de patrimonio no justificadas y las rentas presuntas se imputan temporalmente a un período

⁵³⁷ Ramón Falcón y Tella. “El modelo 720(I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. *Quincena Fiscal*, nº 11/2013.

⁵³⁸ Señala José Pedreira Menéndez (“La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Quincena Fiscal*, nº 4/2013) que la omisión de algún elemento no esencial de la declaración, pero que la haga incompleta no debería ser calificado como un comportamiento muy grave si el dato omitido no tiene especial relevancia tributaria.

⁵³⁹ Eugenio Simón Acosta. “Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 898/2015.

impositivo en que todavía no son aplicables las consecuencias jurídicas en ellos previstas, en similares términos, Rozas Valdés⁵⁴⁰ afirma que estamos ante un grado de retroactividad máxima de la ley tributaria –afecta a situaciones jurídicas pretéritas ya consolidadas– que el Tribunal Constitucional podría considerar contrario a las exigencias propias del principio de seguridad jurídica, por cuanto la original creatividad con la que el redactor de la norma ha pretendido que las cosas no son lo que son, sino lo que la Administración quiere que sean.

- La duplicidad de sanciones y la elevada cuantía de las mismas, junto con su tributación a tipos marginales, es contraria a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de julio de 2015, ya citada, por lo que se abre una importantísima nueva vía de control de la potestad sancionadora de la Hacienda pública, en su vertiente del principio de proporcionalidad, sin olvidar su carácter confiscatorio. Al respecto, la Comisión Europea ha iniciado un procedimiento de infracción a España por incumplimiento del Derecho Comunitario, ante las denuncias recibidas sobre este régimen sancionador específico, desproporcionado e imprescriptible.

En Navarra La Ley foral 21/2012, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, incorporó a la Ley foral general tributaria la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, estableciendo un régimen sancionador similar a la normativa estatal, pero calificándose dicha infracción de simple, si bien la infracción por incrementos de patrimonio no justificados provenientes del incumplimiento de la obligación de información de los bienes y derechos situados en el extranjero no se sanciona de una forma especial, aunque la Ley foral 14/2013, de 17 de abril, de medidas contra el fraude fiscal incurre en el error de identificar incumplimiento del deber de información con la obtención no justificada de una plusvalía, imputándola al último ejercicio no prescrito.

⁵⁴⁰ José A. Rozas Valdés. “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”. Revista Técnica Tributaria, nº 109/2015.

Las Haciendas vascas regulan de forma uniforme la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, por lo que sólo haremos referencia a la normativa vizcaína. En dicho territorio la Norma foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprobaron medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, incorporó a la Norma foral general tributaria la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero, estableciendo un régimen sancionador similar a la normativa estatal, tanto en lo relativo a la infracción por incumplir la obligación de informar como en lo atinente a la infracción por obtención de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de rentas provenientes de bienes y derechos situados en el extranjero, incurriendo en el error de identificar incumplimiento del deber de información con la obtención no justificada de una plusvalía, imputándola al último ejercicio no prescrito.

XXI. La infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma

La Ley 34/2015 ha añadido el artículo 206 bis a la LGT para sancionar los mecanismos más sofisticados de fraude fiscal, configurando un nuevo tipo en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales, y ello, según la exposición de motivos, con un doble fin, por un lado, adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general, de otra parte, facilitar el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria.

La modificación del artículo 15 de la LGT, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, ha suprimido su último inciso, “sin que proceda la imposición de sanciones”, lo que es un acierto del legislador porque, como hemos dicho en otro apartado, mientras las infracciones se sancionan cualquiera que sea el grado de negligencia, el abuso del derecho por parte de los grandes defraudadores se regularizaba vía rectificación, lo que era insostenible desde el punto de vista de la proporcionalidad. La redacción actual del conflicto en la aplicación de la norma⁵⁴¹ es la siguiente.

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”.

El artículo 206 bis de la LGT tipifica el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta

⁵⁴¹ Esta figura sustituye al fraude de ley de la anterior Ley general tributaria, ninguna de ellas puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública (STC 120/2005, de 10 de mayo).

ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: a) la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria; b) la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo; c) la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal; d) la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Para incurrir en la infracción por conflicto en aplicación de la norma se requieren dos requisitos, primero⁵⁴², que se haya incurrido en alguno de los tipos de los artículos 191, 193, 194 y 195, segundo, que se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación, por lo que se declara la incompatibilidad con los tipos antes enumerados, si bien el presunto infractor se puede acoger a las reducciones de la sanción.

La infracción se califica de grave y se sanciona con multa proporcional del 50 por ciento si se ha dejado de ingresar, se ha obtenido una devolución indebida o se han acreditado o determinado improcedentemente partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes, y del 15 por ciento si se ha solicitado indebidamente una devolución o se han acreditado o determinado improcedentemente bases imponibles negativas.

Aunque la infracción, en todo caso, se califica como grave, desde el punto de vista de la proporcionalidad, es correcto el menor tipo que se aplica a la base imponible negativa (15%), al ser la magnitud mayor, respecto de las cantidades dejadas de ingresar —en su caso, obtención indebida de devoluciones— o las

⁵⁴² Con este primer requisito se salva el escollo de la antijuridicidad, ya que como dice César García Novoa (“La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criterio contenido en el artículo 15.3 del anteproyecto de Ley general tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 8/2003) no cabe plantearse la posibilidad de sancionar el abuso en la aplicación de la norma tributaria porque ello supone renunciar a un elemento fundamental de todas las sanciones como es la antijuridicidad.

partidas acreditadas o determinadas de forma indebida a deducir en la cuota o los créditos tributarios aparentes, cuya sanción es del 50 por ciento, por ser las respectivas magnitudes muchos menores, en comparación con la correspondiente base imponible.

El tipo del artículo 206 bis no vulnera la seguridad jurídica⁵⁴³, ya que sólo se incurre en esta infracción cuando se discrepa del criterio administrativo, para lo cual la Ley 34/2015 ha añadido un párrafo al artículo 179.1.d) de la Ley 58/2003 del siguiente tenor.

“A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior”.

Navarra y el País Vasco desconocen esta infracción, la primera porque todavía regula el fraude de ley, lógicamente sin sanción, y las Diputaciones forales del País Vasco porque, aunque regulan la cláusula antielusión, también sin sanción, a fecha actual no se sabe si van a incorporar esta infracción a sus respectivos regímenes sancionadores.

⁵⁴³ Señalaba Antonio Francisco Delgado González (“El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva Ley general tributaria”. *Carta Tributaria*, nº 11/2004) que la nueva figura supone una flagrante conculcación del principio de seguridad jurídica, hecho claramente denunciado por el Consejo de Estado en su dictamen al anteproyecto de ley, al estar dibujado de manera muy imprecisa los presupuestos de su aplicación.

CAPÍTULO V

La graduación de las sanciones tributarias

I. Introducción

El artículo 178 de la LGT recoge determinados principios de la potestad sancionadora pero –como advierte Martínez Lago⁵⁴⁴– que la LGT recoja referencias a auténticos principios constitucionales del derecho sancionador resulta perfectamente superfluo, si el criterio del legislador ordinario no se aparta de lo preceptuado en la norma fundamental o, lo que es más grave aún, es inconstitucional si con la regulación legal se pretende restringir la aplicación que de aquellos principios quepa realizar, de acuerdo con las previsiones de los artículos 24 y 25 de la Constitución y la doctrina que acerca de los mismos ha emanado el Tribunal Constitucional, añadiendo el citado autor que “ésta resulta la verdadera atalaya, y no al revés, desde la que contemplar el grado de coherencia de la LGT con los criterios informadores del derecho sancionador, entre los que tiene un lugar destacado el principio de proporcionalidad”, en otros términos, la mera cita legal del principio de proporcionalidad –lo que podríamos denominar marketing normativo– no equivale a su cumplimiento, por lo que el régimen de infracciones y sanciones plasmado en la ley se debe analizar y revisar a la luz de su aplicación práctica, por ello, una correcta recepción de dichos principios en el ámbito sancionador tributario culmina, en palabras de Simón Acosta⁵⁴⁵, en la necesidad de concebir la potestad sancionadora de la Administración como una potestad de naturaleza sustancialmente jurisdiccional, aunque atribuida a órganos de la Administración.

Hemos definido las sanciones tributarias como un mal –privación de un bien o de un derecho, nunca la libertad– infligido por la Administración a un

⁵⁴⁴ AA.VV. *Tratado sobre la Ley general tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Directores: Juan Arrieta Martínez de Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita y Juan Zornoza Pérez. Editorial Aranzadi. Cizur Menor 2010, página 934.

⁵⁴⁵ AA.VV. *La nueva Ley general tributaria ... ya citada*, página 690.

contribuyente como consecuencia de una conducta ilegal⁵⁴⁶, y, citando a Martínez Lago⁵⁴⁷ decíamos que a diferencia del tributo que constituye un derecho subjetivo, un interés patrimonial de la Administración jurídicamente protegido, la naturaleza de las sanciones tributarias es netamente represiva, retributiva o de castigo, pues como ha afirmado la sentencia del Tribunal Constitucional 132/2001, de 8 de junio, “esto es lo que distingue a la sanción administrativa de otras resoluciones administrativas que restringen derechos individuales con otros fines: coerción y estímulo para el cumplimiento de las leyes, disuasión ante posibles incumplimientos, o resarcimiento por incumplimientos efectivamente realizados”, señalando la profesora Ribes Ribes⁵⁴⁸ que las sanciones se imponen no para tutelar ninguna situación jurídica de la Administración, sino el orden social en su conjunto tratándose, por tanto, de una heterotutela y no de una autotutela.

La publicación de la Ley 1/1998 marcó un hito histórico en nuestro Derecho sancionador tributario, al establecer su artículo 34.1 que “la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor”, si bien dicha ley no modificó el artículo 58 de la LGT que incluía en el concepto de deuda tributaria, junto a la cuota, intereses y recargos, las sanciones pecuniarias que se impusieran en cada caso, cometido que asumió el artículo 25.2 del actual Código tributario al disponer que “las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias”. El citado artículo 34, a juicio de Palao Taboada⁵⁴⁹ fue el precepto de mayor calado de la Ley de derechos y garantías del contribuyente, enfatizando en estos términos: “Contribuirá eficazmente a poner fin a un cierto automatismo que actualmente

⁵⁴⁶ Según Jaime Aneiros Pereira (*Las sanciones tributarias*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2005, página 22) la sanción tributaria es la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora.

⁵⁴⁷ “Participación en infracciones ... ya citada.

⁵⁴⁸ Aurora Ribes Ribes. “Reincidencia y ejecutividad de la sanción: reflexiones críticas en torno al artículo 187.1.a) de la Ley general tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, nº 2/2005.

⁵⁴⁹ Carlos Palao Taboada. “Lo ‘blando’ y lo ‘duro’ del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 171/1997.

existe en la imposición de las sanciones, por mucho que se acepte sin discusión la vigencia en esta materia del principio de culpabilidad, y permitirá que se otorgue a los elementos subjetivos de las infracciones el peso que les corresponde. Esta es una de las razones por las que la doctrina venía reclamando cada vez más insistentemente la separación de ambos procedimientos. Tales razones se resumen en la consideración de que ambos procedimientos se rigen por principios no sólo distintos sino contrapuestos.

En efecto, mientras que en el procedimiento de liquidación el contribuyente está obligado a colaborar en el esclarecimiento de su situación tributaria, presentando declaraciones y comunicando a la Administración cuantos datos e informaciones con trascendencia tributaria ésta le requiera, en el procedimiento administrativo sancionador rigen, aunque sea ‘con matices’, los principios constitucionales del Derecho procesal penal, como ha declarado el Tribunal Constitucional. Entre las garantías procesales establecidas en la artículo 24.2 de la Constitución aplicables al procedimiento sancionador destacan el principio de presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo (*nemo tenetur se ipsum prodere*) directamente opuestas al mencionado deber de colaboración, cuyo incumplimiento constituye una infracción tributaria castigada con la correspondiente sanción”. La realidad, desde luego, ha sido muy otra, ya que la separación de procedimientos se quedó en un puro formalismo⁵⁵⁰, pues en la práctica, como apuntan los profesores Cubero Truyo y García Berro⁵⁵¹, el empleo masivo de esta modalidad supuso reducir virtualmente el procedimiento separado a un acto formal de incorporación indiscriminada al expediente sancionador de todas las pruebas obtenidas en las actuaciones comprobatorias, así como a un

⁵⁵⁰ Señala Ana María Juan Lozano (“Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 10/2003) que si lo pretendido por la Ley 1/1998 era acomodar el desarrollo de cada procedimiento al principio de adecuación al fin –no por un argumento banal sino porque de ello depende la constitucionalidad de los deberes de colaboración exigibles en el curso de la comprobación e investigación– la reserva del juicio de responsabilidad subjetiva para el procedimiento sancionador impide, o debe impedir, que al tiempo de iniciarse el expediente la Administración ya cuente con pruebas de culpabilidad suficientes.

⁵⁵¹ Antonio Cubero Truyo y Florián García Berro. “Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 129/2006.

trámite posterior de audiencia, añadiendo Martínez Muñoz⁵⁵² que si en el procedimiento abreviado –aplicado con absoluta generalidad en los procedimientos de aplicación de los tributos– se suprime el trámite de instrucción, habrá que concluir que también la prueba para graduar la sanción se instruye en los previos procedimientos de gestión e inspección, sin perjuicio, como señala la citada autora de la vulneración de la presunción de inocencia, puesto que el órgano administrativo que inicia el procedimiento parte de una presunta culpabilidad del contribuyente que se encuentra obligado a desvirtuar dicha presunción, ya que, de lo contrario, la resolución del procedimiento podrá ser dictada de acuerdo con la propuesta incluida en el acuerdo de iniciación.

Los criterios de graduación de las sanciones tributarias se regulan fundamentalmente en el artículo 187 de la LGT, cuyo apartado 1 principia diciendo que “las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables”, por su parte, el apartado 2 del citado precepto dispone que “los criterios de graduación son aplicables simultáneamente”, preceptos de los que Sánchez Huete⁵⁵³ deduce tres caracteres que vertebran la aplicación de las circunstancias de graduación: exclusividad, eventualidad y simultaneidad.

– La “exclusividad” la utiliza el apartado 1 del artículo 187 de forma inapropiada, pues además de los criterios de graduación recogidos en dicho precepto, ya sabemos, que las normas que tipifican las infracciones tributarias contienen otros criterios de graduación específicos, además, los criterios de calificación de las infracciones tributarias son, en definitiva, criterios para modular las sanciones.

– La “eventualidad” hace referencia a la expresión “en la medida en que resulten aplicables”, pues los criterios de graduación no son necesarios para la existencia de la infracción y su sanción, resultando accesorios a las mismas. El citado autor

⁵⁵² Yolanda Martínez Muñoz. “El procedimiento sancionador tributario en vía de gestión. Relaciones entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador realizado por los órganos de gestión tributaria”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

⁵⁵³ *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2006, páginas 51–57.

considera que tal expresión alude a que dichas circunstancias para ser apreciadas requieren, en primer lugar, de su concurrencia fáctica y, en segundo término, de que las mismas no se hayan tenido en cuenta al describir la infracción a la que aluden. En la exégesis de dicha expresión Simón Acosta⁵⁵⁴ apunta una doble interpretación, por un lado, puede significar que ciertos criterios de graduación sólo son aplicables respecto de determinados tipos de infracciones, de otra parte, que una sanción determinada sólo se gradúa con los criterios que vienen establecidos en el artículo que la tipifica, acepción esta última por la que se inclina el citado autor.

– La “simultaneidad” (LGT Art. 187.2) tiene dos limitaciones: la impuesta por la aplicación del principio *non bis in ídem* y la derivada de la imposibilidad de aplicación simultánea de determinadas reducciones.

Los criterios de graduación de las sanciones tributarias, como apuntan los profesores Cervera Torrejón, Magraner Moreno y Juan Lozano⁵⁵⁵, cumplen dos funciones al servicio del principio de proporcionalidad, una, de carácter objetivo, que es la adecuación de la sanción impuesta a la gravedad de la infracción realizada, y otra, de carácter subjetivo, que trata de ponderar la sanción en función de la mayor o menor culpabilidad del infractor.

II. Evolución histórica y sentido actual

Ha sido Martínez Lago⁵⁵⁶ quien ha expuesto magistralmente la evolución de la graduación de las sanciones tributarias, señalando que la LGT de 1963 no disponía de un verdadero sistema de graduación, contentándose con unas pautas diferenciadas para proceder a la aplicación de las sanciones por infracciones de omisión y de defraudación, por un lado, y de las infracciones simples, por otro, y

⁵⁵⁴ AA.VV. *La nueva Ley general tributaria* ... ya citada, páginas 743–745.

⁵⁵⁵ Fernando Cervera Torrejón, Francisco J. Magraner Moreno y Ana María Juan Lozano. “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (RD 1930/1998)”. *Quincena Fiscal*, nº 20/1998.

⁵⁵⁶ Miguel Ángel Martínez Lago. “Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule”. *Gaceta Fiscal*, nº 63/1989.

cuya eficacia real quedó muy limitada por la remisión a un desarrollo reglamentario⁵⁵⁷ que, formalmente, nunca se llegaría a producir, por lo que hubo que esperar a la Ley 10/1985 –norma que carece de exposición de motivos–, desarrollada por el Real Decreto 2631/1985, para graduar las sanciones tributarias en función de los ocho criterios allí recogidos, los cuales quedaron reducidos a seis por mor de la Ley 25/1995 desarrollada por el Real Decreto 1930/1998, pero en realidad, los criterios de graduación, como decíamos, nunca han sido *numerus clausus*, al estar dispersos por los diferentes artículos que tipifican las diversas infracciones tributarias. El artículo 187 de la Ley 58/2003 redujo a cuatro los criterios de graduación de las sanciones tributarias, entre otros motivos porque algunos de ellos han pasado a calificar la infracción, si bien incurre en el mismo defecto de técnica legislativa que sus predecesoras, ya que extramuros del citado artículo 187, se regulan otros criterios⁵⁵⁸, entre los cuales podemos destacar:

- La declaración espontánea. La presentación extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, de autoliquidaciones y declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, reduce la sanción y los límites mínimo y máximo a la mitad (LGT Art. 198.2), por cierto, que es el único criterio de graduación que aminora la sanción.
- Número o conjunto de datos. Este criterio de graduación se emplea para graduar la sanción por incumplir la obligación de cumplimentar los

⁵⁵⁷ La redacción primitiva del artículo 84 disponía que “las sanciones de omisión y de defraudación se aplicarán por la Administración teniendo en cuenta la cuantía de la cuota, la repetición del hecho que diera origen a la infracción y la buena o mala fe del sujeto pasivo de acuerdo con la graduación que se fije en el reglamento correspondiente de esta ley”, lo que en la práctica supuso que las infracciones de omisión se sancionasen con multa proporcional del 50 por ciento y las de defraudación con multa proporcional del 100 por cien de la cuota defraudada, esto es, por su importe mínimo, reduciéndose automáticamente al 50 por ciento de su cuantía cuando el sujeto pasivo o responsable hubiese prestado su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formule.

⁵⁵⁸ Ya vimos que Miguel Ángel Martínez Lago (“Sobre principios ... ya citada) contabiliza hasta siete circunstancias susceptibles de graduar la sanción, en la misma línea, Ángel Aguallo Avilés y Esther Bueno Gallardo (“Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley general tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº 132/2009) señalan que ni todos los agravantes son los que están, ni están todos los que son.

requerimientos individualizados o la obligación de presentar declaraciones de suministro de información (LGT Art. 199.4), en aquellos supuestos en que no vengan expresados en magnitudes monetarias.

- Capacidad económica⁵⁵⁹. Cuando la base de la sanción es el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente (LGT Art. 199.5) la sanción se gradúa en función del porcentaje que representan dichas operaciones respecto del total, del mismo modo, entra en juego la capacidad económica, cuando la sanción por no atender el tercer requerimiento de información gira en función de la cifra de negocios, aunque dicha magnitud poco o nada tiene que ver con la culpa o negligencia del presunto infractor. Sánchez Huete⁵⁶⁰ se pregunta ¿cómo una infracción que no tiene por base el perjuicio económico puede calcular su sanción en función de éste? El citado autor, respecto de la infracción del artículo 199.5, encuentra la explicación en la doble finalidad de esa infracción, pues se sanciona tanto el incumplimiento en sí, como el peligro abstracto y difuso respecto de la obligación principal, coadyuvando con dicha sanción a su cumplimiento, pero lo que no encuentra es la justificación, al señalar que la inexistencia de tal correlación –se refiere a que la conducta infringida y la sanción impuesta han de tener una relación directa– implica una vulneración del principio de proporcionalidad y culpabilidad ya que, en tal caso, la sanción nunca se adecuará a la conducta, ni la culpa podrá ser la medida de la sanción.
- Número de requerimientos desatendidos. La sanción, ya consista en multa fija o proporcional, se gradúa en función del número de requerimientos desatendidos, si bien, ya vimos que el incremento de la sanción por desatender el tercer requerimiento es desproporcional.

⁵⁵⁹ Señala Martínez Lago (“La capacidad económica ... ya citada) que mientras es consustancial e inseparable del tributo, en materia sancionadora, no resulta, desde luego, el fundamento jurídico de la actividad de imposición de sanciones, ni siquiera de la más circunscrita actuación de graduación de las mismas, añadiendo, que la capacidad económica no inspira para nada ni la identificación específica de los hechos ilícitos, ni el concreto contenido de su disciplina jurídica, la cual asume, exclusivamente, una función represiva del ilícito.

⁵⁶⁰ *La graduación ... ya citada*, página 92.

La situación actual queda reflejada en la exposición de motivos de la Ley 58/2003, al disponer que al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer, dicho en otros términos, con el pretexto de incrementar la seguridad jurídica se ha reducido el principio de proporcionalidad a su mínima expresión, reflejada en unos porcentajes ajenos a la culpabilidad del presunto infractor, pues como afirma Martínez Lago⁵⁶¹ se trata más bien de una pura y simple aplicación automática de las previsiones legales, en similares términos, Sánchez Huete⁵⁶² señala: “Respecto a las fórmulas de cálculo de las sanciones, resultan más propias de programas informáticos –por sus criterios matemáticos que expresan la orientación de una aplicación mecánica– que de ser aplicadas por humanos sobre la base de criterios basados en la ponderación y proporcionalidad de cada caso”.

Ya sabemos que tanto la prueba inculpativa, acreditativa de la culpabilidad del presunto infractor, como la relativa a los criterios de graduación, tendente a adecuar la sanción al grado de culpa del presunto infractor, corresponde al órgano sancionador⁵⁶³ y que ambas pruebas se obtienen en los previos procedimientos de gestión o inspección, con la colaboración de los sujetos inspeccionados, por lo que en principio es aplicable a la materia que nos ocupa el artículo 105.1 de la LGT que dispone que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo” –precepto inspirado en el derogado artículo 1214 del Código civil–, máxime teniendo en cuenta que ni en la LGT, en concreto, el Capítulo IV –“Procedimiento sancionador en materia tributaria– del Título IV, ni en el Real Decreto 2063/2004 se regula esta fase procedimental, pero el procedimiento de inspección es, o debería ser, un procedimiento inquisitivo en el que se investigan los hechos imputables no declarados y se comprueban los declarados, por lo que

⁵⁶¹ AA.VV. *Comentarios a la Ley general tributaria* ... ya citada, página 933.

⁵⁶² Miguel Ángel Sánchez Huete. “Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario ... ya citada.

⁵⁶³ En Derecho penal la prueba de las eximentes y atenuantes, en principio, corresponde al reo.

la función del Inspector se asemeja, en cierto sentido, a la del Juez instructor quien debe determinar el hecho punible y su presunto autor, adoptando las medidas cautelares y provisionales, penales y civiles tendentes a garantizar el ulterior cumplimiento de la sentencia.

Esta imbricación de la prueba del procedimiento inspector entre el orden civil y penal –el contencioso se inspira claramente en el civil–, ya la puso de manifiesto Albiñana García-Quintana⁵⁶⁴ en el año 1958 al afirmar que “dentro de la actividad administrativa no puede hablarse en sentido técnico de la carga de la prueba tributaria, pues la Administración debe buscar la verdad material aunque el contribuyente no haya probado sus alegaciones, bien en el período de liquidación, bien en el de impugnación”, por lo que, en los órdenes jurisdiccionales citados, nos enfrentamos a los siguientes problemas:

- En lo relativo al orden civil la Ley 1/2000, además de derogar el artículo 1214 del Código civil, regula la carga de la prueba (LEC Art. 217) decantándose, en palabras de Barrero Rodríguez⁵⁶⁵, por la regla, de gran aceptación en la doctrina de nuestros días y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la determina a partir de la relación existente entre la parte y el efecto jurídico pedido⁵⁶⁶. Sabido es que los hechos en este proceso son los propuestos por las partes sin que el Juez pueda intervenir en ellos, es decir, el Juez civil no investiga, salvo en lo relativo a los juicios de paternidad y la investigación judicial del patrimonio del ejecutado (LEC Art. 590), si bien esta última función actualmente corresponde a los Secretarios judiciales, Letrados de la Administración de justicia en la terminología de la Ley orgánica 7/2015, de 21 de julio, de modificación de la Ley orgánica del poder judicial.

⁵⁶⁴ César Albiñana García-Quintana. *La prueba en el Derecho fiscal*. Separata de Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero. Madrid 1958, página 138.

⁵⁶⁵ Concepción Barrero Rodríguez. *La prueba en el procedimiento administrativo*. Editorial Thomson-Aranzadi. Cizur Menor 2006, página 188.

⁵⁶⁶ Un reflejo de ello es el artículo 105.2 de la Ley general tributaria que dispone: “Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”.

- En el orden penal el Juez de instrucción ha de realizar toda una serie de actos instructorios o de investigación a fin de comprobar la existencia y tipicidad de la *notitia criminis*, así como la de su autoría, pero tales actos de investigación⁵⁶⁷ (declaraciones del imputado y de testigos, informes de peritos, etc.) no se convierten, por sí solos, en actos de prueba, que permitan posteriormente al órgano decisor fundar en ellos una sentencia de condena, ya que el Tribunal sentenciador sólo puede fundar su sentencia en las pruebas practicadas en el juicio oral, bajo los principios de inmediación, contradicción y publicidad (LECr Art. 741), si bien, ante la irrepetibilidad de los hechos, a efectos de asegurar la prueba, se admite la prueba sumarial anticipada y preconstituida, la primera, por ejemplo la prueba testifical anticipada, sólo la puede practicar el Juez de instrucción, la preconstituida, por ejemplo las escuchas telefónicas, tendente a garantizar la guarda o custodia de las fuentes de prueba, la puede practicar el Juez de instrucción, el Ministerio Fiscal o la policía judicial. De la Cruz Rodríguez⁵⁶⁸ compara la prueba en el proceso penal –el artículo 741 de la Ley de enjuiciamiento criminal habilita al Juez para que las aprecie en conciencia, de forma que procede un pronunciamiento absolutorio en virtud del principio *in dubio pro reo*– con la prueba en materia tributaria, citando el artículo 145.3 de la LGT, en su versión de la Ley 10/1985, ya comentado, habiendo pasado dicha presunción de veracidad al artículo 144 –valor probatorio de las actas– de la actual Ley 58/2003, en estos términos.

“1. Las actas extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

⁵⁶⁷ Como dice Vicente Gimeno Sendra (*Manual ...* ya citada, página 227) los actos de investigación sirven para facilitar a las partes la fundamentación fáctica de sus respectivos escritos de calificación o acusación, pero no permiten al Juez o Tribunal sentenciador extender sobre ellos su conocimiento en la declaración de hechos probados de la sentencia.

⁵⁶⁸ Baltasar de la Cruz Rodríguez. “La presunción de inocencia en la potestad sancionadora sobre materia tributaria”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 4/2001.

2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”.

- El orden contencioso-administrativo se rige, en materia de prueba, por las reglas de la Ley de enjuiciamiento civil, por lo que el Juez de lo contencioso no investiga nada, se limita a efectuar un mero control de legalidad, en definitiva, como hemos dicho más atrás, en este orden todo se presume y nada se investiga.

Suponiendo que el contribuyente sancionado hubiese sido sometido previamente a un procedimiento de inspección, ya sabemos que la calificación de la infracción como muy grave, grave o leve, va a suponer que el instructor del expediente tenga que acreditar el dolo, la negligencia grave o la simple negligencia del presunto infractor, pero ahora debemos preguntarnos qué grado de culpa o negligencia es necesario para que los criterios de graduación entren en juego, normalmente incrementando la sanción, solución que no proporciona la LGT, pues gradúa la sanción en función de determinados porcentajes ajenos a la culpabilidad del presunto infractor, por lo que podemos concluir que en el diseño actual de la Ley 58/2003, los criterios de graduación de la sanción son absolutamente objetivos al no tener en cuenta el grado de culpa del presunto infractor, en palabras de la exposición de motivos de la citada norma, el principio de seguridad jurídica vence al de proporcionalidad.

III. Distinción entre graduación y reducción

De los cuatro criterios de graduación relacionados en el artículo 187 de la LGT –comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y acuerdo o conformidad del interesado– sólo vamos a considerar como tales los tres primeros, ya que el acuerdo o conformidad del interesado poco o nada tiene que ver con la culpabilidad del presunto infractor y, por ende,

con el principio de proporcionalidad, sino con el cumplimiento de conductas posteriores –la no impugnación de la liquidación o el pago de la sanción–, por tanto, el citado acuerdo o conformidad lo vamos a incluir en el apartado relativo a la reducción de las sanciones, regulado en el artículo 188 de la LGT.

Al respecto Gómez-Mourelo Restado⁵⁶⁹ señala que no todos los criterios citados son auténticos criterios de graduación, como por ejemplo ocurre con el de acuerdo o conformidad, que realmente no gradúa la sanción, sino que reduce una sanción previamente graduada, incluso por debajo del importe mínimo y ello no con un fundamento de proporcionalidad, puesto que dicha reducción no tiene correlación con la conducta infractora que ahora se sanciona, sino con una actitud posterior del infractor, como puede ser el acuerdo o conformidad con la propuesta que se le formula”.

El legislador, en lo relativo al acuerdo o conformidad del sujeto inspeccionado, ha utilizado una terminología zigzagueante refiriéndose unas veces a “reducción” y otras a “graduación” de sanciones.

- La redacción primitiva de la LGT –artículo 88.dos– establecía que las sanciones que procedan por las infracciones de omisión o defraudación se “reducirán” automáticamente al cincuenta por ciento de su cuantía cuando el sujeto pasivo o responsable de su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formule, pero como en aquel entonces la liquidación comprendía todos los conceptos de la deuda tributaria, o sea, cuota, sanción e intereses, la reducción del 50 por ciento exigía la conformidad o aceptación de todos los componentes de la liquidación, no obstante, cuando existía disconformidad inicial, pero posteriormente en vía económico-administrativa o en sede judicial se estimaban en parte las pretensiones de los recurrentes, renacía el derecho a obtener la reducción, respecto del elemento de la deuda tributaria afectado por la estimación parcial, si se

⁵⁶⁹ Caridad Gómez-Mourelo Restado. *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*. Editorial La Ley. Madrid 2005, página 67.

prestaba la conformidad posteriormente (STS 3ª, 14.02.2007, recurso 116/2002).

- La Ley 10/1985 endureció considerablemente el régimen sancionador tributario, primero, la infracción por dejar de ingresar podía ascender hasta el 300 por cien de la cuota, segundo, la nueva redacción del artículo 88, suprime la reducción (condonación automática) referida y cambia la terminología, optando por el criterio de la “graduación”, para recoger entre los ocho criterios allí mencionados, la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule, los cuales se benefician de una reducción de la sanción de 50 puntos porcentuales.
- La Ley 25/1995, en la nueva redacción del artículo 82.3, vuelve a utilizar el término “reducir”, pero cuantificándolo en un 30 por ciento en lugar del anterior 50 por ciento, quedando redactado el artículo citado, en los siguientes términos: “La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias se reducirá en un 30 por ciento cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule⁵⁷⁰”.
- Por último, la Ley 58/2003 incluye el acuerdo o la conformidad entre los criterios de “graduación” de las sanciones tributarias contenidos en el artículo 187.1 de la misma, sin embargo, el apartado d) del citado precepto utiliza el término “reducción”, quedando patente su contradicción, al disponer: “Cuando concorra esta circunstancia, la sanción que resulte de la

⁵⁵⁵ La regulación se refiere exclusivamente a la cuota y, en su caso, a los intereses de demora, pero no a la sanción, así lo declaró el Tribunal Supremo (3ª, 14.02.2007, recurso 116/2002) señalando que sobre el artículo 82.3 de la Ley general tributaria ha recaído una profusa doctrina jurisprudencial, en la que representa un hito importante la sentencia de 17 de marzo de 2003, en la que se afirmó que esta Sala, pese a que ha modulado su criterio inicial de que no había conformidad cuando se impugnaba cualquiera de los elementos integrantes de la deuda tributaria a tenor del artículo 58 de la Ley general tributaria, incluida por tanto la sanción, modulación efectuada en el sentido de que la reclamación formulada contra ésta no excluía la conformidad que hubiera sido prestada a la regularización tributaria propuesta por la Inspección, ni, por ende, enervaba las previsiones reductoras de su cuantía que legalmente iban anudadas a ella, ha mantenido la exigencia de que dicha conformidad se refiera no solamente a la cuota, sino también a los intereses en su caso procedentes.

aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente”.

El término correcto, como decíamos, para referirse al acuerdo o conformidad del interesado es el de “reducción”, pues dicha conformidad nada tiene que ver con la culpa o negligencia del presunto infractor ni, por ende, con la graduación de la pertinente sanción, siendo ésta la opinión mayoritaria de la doctrina que luego comentaremos, si bien, podemos anticipar la opinión de Orena Domínguez⁵⁷¹ que al respecto señala que esta posibilidad ha sido considerada por parte de la doctrina como un chantaje de la Administración tributaria, pues supedita la reducción de la sanción a la no interposición de recursos, aunque no descarta su parte positiva en cuanto reduce la sanción⁵⁷², por otra parte, desde el punto de vista del Derecho penal, en concreto, de las circunstancias que atenúan la responsabilidad criminal (CP Art. 21), la confesión y la reparación del daño también son ajenas a la conformidad del procesado a las penas propuestas por la defensa, en realidad, la conformidad evoca claramente al *plea bargaining* americano, modelo en el cual las partes disponen de una muy amplia libertad para el establecimiento de la pena, lo que choca frontalmente con el principio propio de nuestro proceso penal de búsqueda de la verdad material, pero sucede, como sabemos, que el proceso penal –al año ingresan seis millones de asuntos– está al servicio del ordenamiento jurídico administrativo, siendo buena prueba de ello, la introducido de los juicios rápidos por las ley orgánica 8/2002 y ordinaria 38/2002, ambas de 24 de octubre, sobre procedimiento para el enjuiciamiento rápido e inmediato de determinados delitos y faltas. En cualquier caso, la reducción de las sanciones se ha consolidado en el Derecho Administrativo sancionador, al disponer el artículo 85.3 de la Ley 39/2015 que cuando la sanción tenga únicamente carácter pecuniario, el órgano competente para resolver el

⁵⁷¹ Aitor Orena Domínguez. “Infracciones y sanciones en la nueva LGT (novedades)”. *Tributos locales*, nº 57/2005.

⁵⁷² Señala José Antonio Antón Pérez (“Actas de disconformidad”. *Impuestos*, nº 19/1989) que el hecho de prestar conformidad a la propuesta de liquidación evita las complejidades de toda discusión jurídica, favorece el ingreso de cantidades adeudadas al Tesoro y, como contrapartida, permite una reducción de la sanción a aplicar, hay pues, desde este punto de vista una compensación de ventajas para Administración y contribuyente, quien renuncia al debate a cambio de una minoración en la sanción.

procedimiento aplicará reducciones de, al menos, el 20 por ciento sobre el importe de la sanción propuesta.

Si admitimos esta terminología concluiremos que determinadas sanciones no se gradúan, por ejemplo, las tipificadas en los artículos 194, 195 (aunque hay posibilidad de deducción proporcional), 196, 197, 200, 202, 205, 206, 206 bis y la sanción por no declarar bienes en el extranjero, por lo que debemos preguntarnos si en estos supuestos el tipo infractor –la infracción y su correspondiente sanción– son proporcionales, en otros términos, ¿se puede sancionar sin graduar la sanción? Con independencia de que es una técnica imperfecta, y bien entendido que la reducción del 25 por ciento por pago y conformidad se aplica prácticamente a todas las sanciones, nos enfrentamos con varios tipos de problemas, primero, que la graduación de las sanciones está pensada para incrementarlas, no para atenuarlas, segundo, que el principio de legalidad vence al de proporcionalidad –lo que antes hemos denominado marketing normativo–, tercero, que las infracciones leves no se gradúan, excepto la tipificada en el artículo 198, por último, que esta cuestión queda en manos del Tribunal Constitucional, proclive a respetar la autonomía del legislador. Sin embargo, una sanción tributaria no graduada, puede vulnerar el Derecho de la Unión Europea que, como sabemos, exige que las mismas sean eficaces, proporcionales y disuasorias.

Luego, entonces ¿por qué se gradúan unas infracciones y otras no? ¿Por qué se reducen la inmensa mayoría de las sanciones? La respuesta no podría ser por arbitrariedad, pues vulneraría la Constitución, seguramente sea para evitar conflictos y por motivos recaudatorios –lo que nos adentra en la desviación de poder–, pues la graduación de la sanción en la inmensa mayoría de los casos, como decíamos, por no decir en todos, incrementa la misma, pero para facilitar el cobro se reducen las sanciones si se presta la conformidad a la propuesta de regularización y a la sanción, si bien en este último caso se debe efectuar el ingreso de la misma.

Navarra y el País Vasco utilizan el término “reducción”, la primera porque no ha adaptado su régimen sancionador a la nueva LGT, por lo que sigue utilizando la terminología de la Ley 25/1995, y, respecto de las Haciendas vascas, aunque han adaptado su régimen sancionador a la normativa estatal, emplean el término reducción en un sentido técnico, tal y como ordena el artículo 12.1 de nuestra LGT, por ello, tanto la normativa navarra como la de las provincias vascongadas, aclaran que, en ningún caso, la aplicación simultánea de los criterios de graduación supondrá una sanción superior al importe máximo de ésta, ni inferior al importe mínimo correspondiente a la infracción cometida –ese mínimo se puede reducir con la conformidad a la propuesta de regularización de la deuda tributaria y de la sanción y, en su caso, con el pago de ambos conceptos–, si bien ya podemos anticipar que los porcentajes de reducción únicos que disfrutaban los contribuyentes forales son similares a los dos porcentajes establecidos en territorio común⁵⁷³, con la excepción de Vizcaya, que reduce la sanción en un 50 por ciento si las actas se firman en conformidad o en un 70 por ciento si el acta es de conformidad con compromiso de pago, pero en ambos casos se exige el ingreso tanto de la deuda tributaria como de la sanción, por lo que la conformidad en Vizcaya depende de la tesorería o la capacidad de financiación

⁵⁷³ En los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya desgraciadamente no se aplica la Ley 2/1998, de 20 de febrero, de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y decimos desgraciadamente, porque dicha ley regula el principio de proporcionalidad de manera ejemplar, tal y como podemos leer en su exposición de motivos: “El principio de proporcionalidad no se manifiesta sólo en la aplicación casuística del régimen sancionador, sino también en la tarea normativa, y, dentro de ésta, no es únicamente criterio para la fijación de las sanciones, sino igualmente para la tipificación de las infracciones, en cuanto que la decisión misma de tipificar una infracción y su calificación abstracta en función de su gravedad deben responder a una necesidad concreta de protección y tener en cuenta, por ende, el bien jurídico atacado y la gravedad de la lesión o del riesgo que la conducta o el hecho comporte (el principio de ‘última ratio’ rige también en el Derecho administrativo sancionador)”. La citada exposición de motivos añade: “El artículo 11.1 recoge el principio de proporcionalidad respecto a la fijación en abstracto de las sanciones. Pero pretende hacer algo más: pretende dar una pauta de eficacia a la hora de elegir normativamente las sanciones; quiere que las sanciones se acomoden en su naturaleza y contenido tanto a la índole de los hechos infractores como a las finalidades y peculiaridades de la regulación material en la que se inserte el régimen sancionador. En realidad, se trata de contemplar dos aspectos de la proporcionalidad: el que atiende a la posición individual del sancionado y hace a las circunstancias que determinan el grado de antijuridicidad de su acción y el que se coloca en la perspectiva del logro del interés general, buscando la protección, a través de la prevención, del bien jurídico considerado. Una sanción justa es la que conjuga armoniosamente estos dos aspectos, la que es proporcional a la gravedad de la infracción y al fin protector perseguido”.

del presunto infractor. Una consecuencia lógica de utilizar los términos jurídicos de forma correcta es, como apuntábamos, que estos territorios desconocen la reducción por pago y no impugnación, es decir, el porcentaje de reducción sobre la sanción graduada es único, variable en cada territorio, aunque la conformidad se exige en todos ellos sobre la deuda tributaria y la sanción, exigiendo algunas provincias el pago de ambos conceptos.

IV. La graduación de las sanciones no pecuniarias

La clasificación tradicional de las sanciones tributarias las divide en pecuniarias y no pecuniarias –reguladas estas últimas en los artículos 186 de la Ley 58/2003 y 30 y 31 del Real Decreto 2063/2004–, distinguiéndose dentro de las pecuniarias entre multa fija y proporcional. El apartado 1 del artículo 185 de la LGT dispone que “las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio”, añadiendo el apartado 2 del citado precepto que “las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional, pudiéndose aplicar estas últimas sobre la base de la sanción o sobre otras magnitudes”. Ambas infracciones se liquidan –no se instruyen– por órganos distintos y en procedimientos diferentes y sucesivos, pues como luego veremos, una vez impuesta la sanción pecuniaria, el propio órgano sancionador propondrá la iniciación del procedimiento sancionador en concepto de sanciones no pecuniarias, no obstante, el problema que plantean las sanciones no pecuniarias, accesorias y potestativas⁵⁷⁴, es que son, si cabe, de más importancia que las principales, pudiendo afectar a derechos protegidos constitucionalmente, lo que

⁵⁷⁴ Este carácter potestativo hace que entre en juego cierta discrecionalidad de la Hacienda pública, lo que vulnera el principio de tipicidad y el mandato del artículo 6 de la Ley general tributaria, por lo que las profesoras Luchena Mozo y Sánchez López (“Un estudio de las infracciones en los artículos 191 y 192 ... ya citada) consideran que la interpretación más acorde con los principios de seguridad jurídica y legalidad es considerar que, concurriendo los requisitos previstos en el artículo 186, deberá imponerse una sanción accesorio de las contempladas, dándose entrada, ahora sí, a la facultad discrecional de la Administración de elegir ante la pluralidad de soluciones justas e idóneas posibles que, lógicamente, deberá estar suficientemente motivada.

supondría su regulación por ley orgánica, sin olvidar la vulneración del principio de tipicidad, pues del tenor literal de la norma se infiere que el presunto infractor pierde el derecho a obtener todo tipo de subvenciones o ayudas públicas, así como todo tipo de beneficios fiscales, excepto los detallados en el artículo 30 del Real Decreto 2063/2004⁵⁷⁵.

La sanción pecuniaria tiene carácter de previa, bien entendido que utilizamos dicha expresión porque, primero, en la tramitación de estos procedimientos no podrán discutirse los elementos de la resolución de imposición de la sanción pecuniaria⁵⁷⁶ (RGRST Art. 31.1), lo que podría vulnerar la tutela judicial efectiva, segundo, los órganos competentes para imponer estas sanciones no coincidirán con los competentes para la imposición de las previas sanciones pecuniarias (LGT Art. 211.5), tercero, el órgano que hubiese impuesto la sanción pecuniaria propondrá la iniciación del procedimiento sancionador mediante escrito dirigido al órgano competente para acordar su iniciación (RGRST Art. 31.2). Otro tipo de problemas los encontramos en cuestiones procedimentales, en primer lugar, hasta la publicación de la Ley 7/2012 no estaba claro cuál era el plazo para iniciar el procedimiento –dicha ley lo establece en 3 meses–, en segundo término, tampoco se regula el plazo de prescripción de estas sanciones no pecuniarias, por lo que tendremos que considerar que es el mismo que el de

⁵⁷⁵ El artículo 30 del Real Decreto 2063/2004 dispone: “Las sanciones no pecuniarias a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 186 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, podrán consistir en la pérdida del derecho a aplicar exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones u otros beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado en cualquier tributo, a excepción de los siguientes: a) los previstos en los impuestos indirectos que deban repercutirse obligatoriamente a los adquirentes de bienes o servicios; b) los derivados de los tratados o convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno; c) Los concedidos en virtud de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

⁵⁷⁶ El artículo 31.2 del Real Decreto 2063/2004 dispone que “el órgano que hubiese impuesto la sanción pecuniaria propondrá la iniciación del procedimiento sancionador mediante escrito dirigido al órgano competente para acordar su iniciación, acompañando copia de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes”, si bien, para incoar dicho procedimiento, dada la gravedad de las sanciones no pecuniarias, debería exigirse la firmeza, al menos en vía administrativa, de las sanciones pecuniarias de las que traen causa, requisito mínimo imprescindible para garantizar los derechos del administrado, pero no es ésta, desde luego, la posición del legislador que en el artículo 209.2 de la Ley general tributaria declara que “los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto”.

las pecuniarias, esto es, cuatro años, pero esta solución plantea problemas respecto al *dies a quo* –para las pecuniarias comienza cuando finaliza el período voluntario de pago–, pues las no pecuniarias se extinguen por el cumplimiento, que debe entenderse inmediato, por lo que el principal inconveniente que presenta esta postura, según Blasco Delgado⁵⁷⁷, es que dado que el plazo de prescripción de las sanciones es de cuatro años, puede darse la paradoja de que el plazo de prescripción sea más breve que el cumplimiento de la sanción, ya que la misma puede consistir en una prohibición o limitación superior a dicho plazo.

Para imponer una sanción no pecuniaria son necesarios dos requisitos, primero, la infracción antecedente debió ser grave o muy grave, segundo, la sanción antecedente debió incrementarse en función de la comisión repetida de infracciones tributarias, y, se gradúa en función de los siguientes criterios.

- Calificación de la infracción. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, así como la prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción, se gradúa en función de la calificación de la infracción, ascendiendo a 1 año si la infracción cometida hubiera sido grave o a 2 si hubiera sido muy grave.
- Importe de la sanción impuesta. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción muy grave sea de importe igual o superior a 60.000 euros, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, así como la prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción, se gradúa en función de la sanción principal, ascendiendo a 3 años si la sanción pecuniaria es igual o superior a 60.000

⁵⁷⁷ Carolina Blasco Delgado. *La prescripción de infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor 2003, página 229.

euros, a 4 años si es igual o superior a 150.000 euros y a 5 años si es igual o superior a 300.000 euros.

- Reincidencia. Cuando las autoridades o personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas del incumplimiento de los deberes de colaboración regulados en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, desatendiendo tres requerimientos, la suspensión puede ascender a 3 o 12 meses, según exista o no comisión repetida de la infracción⁵⁷⁸.

Navarra, en lo atinente a la regulación de las sanciones no pecuniarias, se ha quedado estancada en la Ley 25/1995 tipificando las sanciones accesorias por infracción simple, las susceptibles de imponer a las entidades de crédito y a autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales, siendo uniforme la normativa de las tres Diputaciones forales del País Vasco que se asemejan sustancialmente, por no decir en todo, a la normativa estatal.

V. La comisión repetida de infracciones tributarias

El artículo 187.1.a) de la LGT dispone: “Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción”.

Este criterio de graduación que, en ningún caso opera como atenuante⁵⁷⁹, se aplica a las siguientes sanciones:

⁵⁷⁸ La sentencia del Tribunal Constitucional 76/90, de 26 de abril, considera que esta sanción no pecuniaria no vulnera el principio *non bis in idem*, al darse una relación de supremacía especial de la Administración, que supone una singular obligación de información diferente a la falta de ingreso de los ciudadanos y, asimismo, esta distinta posición conlleva que tampoco se pueda entender vulnerado el principio de igualdad.

⁵⁷⁹ El legislador desoyó el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT que propugnaba tener en cuenta el historial del obligado tributario para que actuara como agravante si se apreciaba reincidencia y como atenuante en el supuesto de sujetos que cumplieran normalmente sus obligaciones tributarias.

- Infracciones graves o muy graves de las tipificadas en los artículos 191 a 193, pudiéndose incrementar la sanción hasta en 25 puntos porcentuales.
- Infracción por contestar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos requerimientos individualizados de información (LGT Art. 199.4-5), en cuyo caso se incrementará la sanción en un 100 por cien.
- Infracción por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta (LGT Art. 204), en cuyo caso se incrementará la sanción en un 100 por cien.

En el ámbito penal –pese a su regulación legal– no es fácil determinar la naturaleza y fundamento de esta circunstancia agravante de la responsabilidad criminal, por lo que se refiere a su naturaleza hay dos teorías contrapuestas, unas sostienen que la reincidencia sólo afecta a la pena por ser algo externo al delito como formulación jurídica, otras, las opuestas, reconducen esta agravante al ámbito del delito, y en cuanto a su fundamento se ha dicho que radica en la mayor peligrosidad del autor, en su mayor culpabilidad, en la insuficiencia de las penas impuestas por el anterior o anteriores delitos a efecto de la prevención sobre el delincuente, en la perversidad del reo, en la habitualidad del delincuente, en el desprecio y rebeldía del reincidente frente al ordenamiento jurídico, etc., pero sea como fuere, las posibles dudas de inconstitucionalidad fueron resueltas por el Tribunal Constitucional que en sentencia 150/1991, de 4 de julio, desestimó sendas cuestiones de inconstitucionalidad, declarando que la configuración legal de la reincidencia no vulnera el derecho a la igualdad, ni el derecho a la integridad física y moral, ni la presunción de inocencia, ni el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, ni el principio de legalidad penal, ni el de culpabilidad penal, ni el principio *non bis in idem*, ni la seguridad jurídica, ni la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, ni el principio de reinserción social, ni en fin, constituye una pena degradante.

La Ley orgánica 2/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el Código penal ha introducido importantes cambios en esta materia, primero, la nueva

redacción del artículo 136.1 establece un período escalonado para la cancelación de los antecedentes penales que va de 6 meses a 10 años, segundo, dicho proceso se simplifica al excluirse el informe del Juez sentenciador y la acreditación del pago de la responsabilidad civil o la eventual insolvencia del penado, por lo que dicha cancelación se produce por el transcurso del plazo legalmente establecido sin delinquir, tercero, la existencia de antecedentes penales por la comisión de delitos leves no permitirá apreciar la agravante de reincidencia, ni su carencia se podrá tener en cuenta a los efectos de suspender la ejecución de la pena, por último, el apartado 4 del citado precepto, relativo a la cancelación de los antecedentes penales de las personas jurídicas, dispone: “Las penas impuestas a las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del artículo 129 se cancelarán en el plazo que corresponda, de acuerdo con la regla prevista en el apartado 1 de este artículo, salvo que se hubiese acordado la disolución o la prohibición definitiva de actividades. En estos casos, se cancelarán las anotaciones transcurridos 50 años computados desde el día siguiente a la firmeza de la sentencia”.

Los requisitos para aplicar esta agravante, en relación con la graduación de las infracciones graves y muy graves reguladas en los artículos 191 a 193, son los siguientes:

a) Comisión de una infracción previa, ya sea leve⁵⁸⁰, grave o muy grave. El artículo 5 del Real Decreto 2063/2004 efectúa dos aclaraciones, primero, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave, segundo, no constituye antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales, referidas a una misma obligación.

⁵⁸⁰ Las infracciones leves tipificadas en los artículos 191, 192 y 193 se sancionan como máximo al 50 por ciento sin incremento alguno por criterio de graduación, pero estas infracciones leves, una vez firmes en vía administrativa, pueden servir para aplicar el criterio de reincidencia, incrementando la posible comisión de infracciones graves y muy graves en 5 puntos porcentuales.

b) Idéntica objetiva. El artículo 187.1.a) dispone: “A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título. No obstante, las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza”. La LGT no contempla la posibilidad de utilizar como criterio de proporcionalidad la reiteración⁵⁸¹, dado el concepto restringido que utiliza para la comisión repetida de infracciones tributarias, además, los criterios de graduación tienen carácter exclusivo. Aquí cabe traer a colación la cita de Calvo Ortega⁵⁸² en la referencia que hace al historial tributario del presunto infractor.

c) Identidad subjetiva. Este requisito no figura en la ley, pero se deduce sin dificultad del principio de presunción de inocencia, del de tipicidad y del de personalidad de la pena, por lo que en los supuestos de reestructuración empresarial habrá que concluir que las entidades disueltas no transmiten su historial sancionador a sus absorbentes, pero este requisito subjetivo también alcanza a la Hacienda pública, de tal forma que las infracciones cometidas en cada una de ellas son independientes de las demás.

d) Cómputo temporal. Se fija en cuatro años, al igual que el plazo de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias. Ya hemos dicho que es desproporcionado que todas las infracciones y sanciones tengan el mismo plazo de prescripción, pues tanto en el Derecho administrativo sancionador como en el Derecho penal el plazo de prescripción varía en función de la gravedad del ilícito cometido.

- En el ámbito del Derecho administrativo sancionador, el artículo 132.1 de la Ley 30/1992, actual 30.1 de la Ley 40/2015, dispone: “Las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes que las establezcan. Si éstas no fijan plazos de prescripción, las infracciones muy graves prescribirán a los tres años, las graves a los dos años y las leves a los seis

⁵⁸¹ María del Rocío Andrés Pérez. *El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo sancionador*. Editorial Bosch. Barcelona 2008, página 28.

⁵⁸² “Hacia un nuevo Derecho tributario ... ya citada.

meses; las sanciones impuestas por faltas muy graves prescribirán a los tres años, las impuestas por faltas graves a los dos años y las impuestas por faltas leves al año”. La regulación sectorial confirma la variabilidad del plazo en función de la gravedad del ilícito, por ejemplo, en materia de infracciones de tráfico, de urbanismo, de defensa de la competencia, de seguridad ciudadana, etc.

- En el ámbito del Derecho penal, con independencia de que determinados delitos no prescriben⁵⁸³, el artículo 131 de la Ley orgánica 10/1995 dispone que los mismos prescriben a los 20, 15, 10, 5 y un año –los delitos leves y los de injurias y calumnias prescriben al año–, en función de la duración de la pena, en similares términos, el artículo 133 del Código penal señala que las penas impuestas por sentencia firme prescriben a los 30, 25, 20, 15, 10, 5 y un año, este último plazo para las penas leves.

e) Sanción antecedente firme. La redacción del artículo 5.1 del Real Decreto 2063/2004, se refiere exclusivamente a la adquisición de firmeza de la resolución sancionadora en vía administrativa, por lo que la infracción puede haber sido cometida y sancionada más de cuatro años antes de la comisión de la infracción que ahora se pretende sancionar y graduar, por tanto, lo que debe haber ocurrido en los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción no es la comisión de la infracción anterior, ni su sanción, sino su firmeza, en vía administrativa, pues lo relevante, como señala María Coronado Sierra⁵⁸⁴, es si el infractor era consciente, en el momento de la comisión, de la firmeza de la infracción anterior y, por tanto, de que su conducta era ilícita, sin embargo, Ribes Ribes⁵⁸⁵ considera que este criterio de graduación sólo debería desplegar sus efectos cuando la sanción previamente impuesta hubiera adquirido firmeza en vía judicial, ya que mientras la sanción anterior no sea definitiva, no existe sanción en sentido estricto y, por consiguiente, no se puede apreciar a efectos de incrementar una

⁵⁸³ No prescriben los delitos de lesa majestad, los de genocidio, los de terrorismo si hubieran causado la muerte de una persona, los cometidos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, tampoco prescriben sus respectivas penas.

⁵⁸⁴ AA.VV. *Visión práctica de la nueva Ley general tributaria*. Director: Alejandro Menéndez Moreno. Editorial Lex Nova. Valladolid 2004, página 243.

⁵⁸⁵ “Reincidencia y ejecutividad ... ya citada.

sanción ulterior, pero conviene recalcar que lo que se exige es la firmeza en vía administrativa, no en vía contencioso-administrativa, con lo cual nos debemos preguntar qué consecuencias tiene la posible anulación en vía jurisdiccional de la sanción antecedente que sirvió para graduar la que se impuso al reincidente, desde luego, la originaria se anula ya que la sentencia estimatoria hay que ejecutarla en sus propios términos y la graduada en función de la anulada, al menos, se debe reducir en el porcentaje incrementado por la comisión repetida de infracciones tributarias, señalando Anibarro Pérez y Sesma Sánchez⁵⁸⁶ que la única vía posible es la revocación de oficio (LGT Art. 219), no obstante, el Tribunal Supremo (3ª, 16.07.2015, recurso 271/2014) ha dicho: “La estimación de la pretensión jurisdiccional frente a las liquidaciones conlleva, por pérdida de su presupuesto, la anulación de las dos sanciones impuestas (pretensión que se ejercita en la demanda), pese al carácter extemporáneo de las reclamaciones instadas frente a ellas. Siendo disconforme a derecho el ejercicio de la potestad para liquidar, queda sin habilitación alguna la atribuida a la Administración para sancionar las conductas que dieron lugar a las liquidaciones anuladas, por no haber conducta antijurídica alguna que castigar, incurriendo los actos sancionadores en un vicio que no puede quedar sanado por la expiración del plazo para reclamar en la vía económico-administrativa.

f) Cuantificación. El artículo 187.1.a) finaliza señalando que “cuando concurra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca expresamente otra cosa: cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de 5 puntos porcentuales; cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales; y cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales. Esta forma de cálculo nos sumerge de nuevo en el más puro automatismo, pues la norma no posibilita que el instructor del expediente aplique su prudente arbitrio, que no discrecionalidad.

⁵⁸⁶ Susana Anibarro Pérez y Begoña Sesma Sánchez. *Infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Lex Nova. Valladolid 2005, página 92.

Respecto de las infracciones reguladas en los artículos 199 y 204, parece que el porcentaje del 100 por cien es excesivo, pues más que graduar la sanción la duplica, al respecto señala Sánchez Huete⁵⁸⁷ que se produce una excesiva punición de determinadas conductas, que puede ser superior a la prevista para las infracciones muy graves por el juego de dicha agravación.

Las legislaciones tributarias de Navarra y País Vasco, en lo atinente al concepto de reincidencia, presentan una gran similitud con la legislación estatal, no obstante, en Navarra, la Ley foral general tributaria –anclada en este punto en la Ley 25/1995– regula de forma independiente la graduación de las infracciones simples y graves, y, en lo atinente a la comisión repetida de infracciones tributarias señala que el porcentaje de sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos, especificando el artículo 14.1.a) del Decreto foral 153/2001, en lo relativo a las infracciones simples, los siguientes extremos:

- Cuando la reincidencia afecte a infracciones simples de la misma naturaleza la sanción mínima se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 25 por ciento de la sanción máxima fijada para cada infracción simple, porcentaje que se reduce al 15 por ciento si las infracciones son de distinta naturaleza.
- Cuando la sanción se imponga por cada dato omitido, falseado o incompleto, la cuantía de la sanción mínima prevista a tal efecto se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 2 por ciento de la sanción máxima prevista para cada dato omitido, falseado o incompleto.

Cuando concurra la comisión repetida de infracciones tributarias graves –artículo 16.2 del Decreto foral 153/2001– el porcentaje de la sanción se incrementará en 10 puntos por cada sanción firme por infracción tributaria grave relativa al mismo tributo y en 5 puntos por cada sanción firme por infracción tributaria grave relativa a otros tributos.

⁵⁸⁷ *La graduación ... ya citada*, página 73.

La normativa propia de las Haciendas del País Vasco presentan una legislación uniforme, incrementándose la sanción mínima entre 10 y 30 puntos porcentuales⁵⁸⁸ o, en el supuesto de que la sanción no sea proporcional entre un 100 y un 300 por cien, si bien el instructor del expediente sancionador no tiene ninguna libertad para adecuar la sanción a la culpabilidad del presunto infractor pues, en el primer caso, la sanción se incrementa en 10 puntos porcentuales por cada sanción impuesta con anterioridad, y, si la sanción no es proporcional en un 100 por cien, respetando en ambos casos, los límites máximos legales.

VI. Perjuicio económico para la Hacienda pública

Este criterio de graduación resulta de aplicación exclusivamente a las infracciones graves o muy graves de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT y se determina de forma matemática mediante un porcentaje en cuyo numerador figura la base de la sanción y en el denominador la cuantía que debió ingresarse o el importe de la devolución inicialmente obtenida, no obstante, ya sabemos, que si simultáneamente se produce la infracción por obtener indebidamente devoluciones y por dejar de ingresar, el perjuicio económico es del 100 por cien (LGT Art. 191.5). En el denominador del quebrado figurará la siguiente magnitud:

- En la infracción del artículo 191 la cantidad que se debió ingresar por la correcta autoliquidación del tributo, teniendo en cuenta que cuando existan pagos a cuenta de la cuota líquida total del período, como ocurre en el impuesto que grava la renta de las personas físicas o en el impuesto sobre sociedades, dichos pagos a cuenta deberán detraerse de la cuota líquida total del período, por lo que el denominador en esos impuestos deberá identificarse con la cuota diferencial comprobada (en lugar de con la cuota líquida comprobada). Es cierto, como señala Falcón y Tella⁵⁸⁹, que con este

⁵⁸⁸ 10 puntos porcentuales por cada sanción impuesta con anterioridad.

⁵⁸⁹ Ramón Falcón y Tella. “El incremento de la sanción por ‘perjuicio económico para la Hacienda pública’ [letra b) del art. 187.1 LGT]”. *Quincena Fiscal*, nº 1-2/2012.

modo de proceder se produce un injustificado agravamiento de las sanciones correspondientes a los impuestos antes citados, respecto a las que se aplican en el IVA y en los tributos en los que no existe ninguna técnica de anticipación del impuesto, añadiendo el citado autor, que del tenor literal de la norma se infiere que el denominador viene representado por la cuota líquida derivada de la propuesta de regularización, y no por la cuota diferencial.

- En la infracción del artículo 192, la cantidad que se debió ingresar a raíz de la adecuada declaración del tributo.
- En la infracción del artículo 193, el importe de la devolución inicialmente obtenida. En este supuesto, el denominador no es el importe que se debió devolver correctamente, sino el importe incorrectamente obtenido, ya que en caso contrario podría obtenerse un porcentaje de perjuicio económico superior al 100 por cien.

El perjuicio económico ocasionado a la Hacienda pública, como señalan Luchena Mozo y Sánchez López⁵⁹⁰, no se mide en términos absolutos, sino en términos relativos, poniendo en relación el incumplimiento con la situación que se hubiese producido en caso de haberse declarado el tributo correctamente, es decir, dando mayor trascendencia a la ratio entre la sanción y la deuda, que al importe en términos absolutos de la deuda defraudada, lisa y llanamente, cuanto mayor sea el denominador –cantidad que se debió ingresar correctamente– menor será el perjuicio económico, lo que claramente beneficia a las grandes compañías.

Una vez calculado el perjuicio económico, siempre que este supere el 10 por ciento, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes: en 10 puntos porcentuales, cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento; en 15 puntos porcentuales, cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento; en 20 puntos porcentuales cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento

⁵⁹⁰ “Un estudio de las infracciones en los artículos 191 y 192 ... ya citada.

e inferior o igual al 75 por ciento; y en 25 puntos porcentuales, cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento. Esta forma de cálculo incurre en el error de salto, por lo que hubiera sido más correcto incrementar la sanción mínima en 1 punto porcentual por cada 4 puntos porcentuales de perjuicio económico, respetando el mínimo exento del 10 por ciento, aunque seguiría vulnerando los principios de culpabilidad y proporcionalidad, pues ya sabemos que el perjuicio económico no se pueden reducir a un mero cálculo aritmético, señalando Lamoca Pérez⁵⁹¹ que la circunstancia de calificación que significa el empleo de la base de la sanción es bastante simple, ya que no logra equiparar gravedad de infracción con gravedad de sanción.

El problema que plantea este criterio de graduación es que, como señala Guiio Montero⁵⁹², ya está incluido en el tipo infractor, pues la falta de ingreso conlleva en sí misma el perjuicio económico, sin embargo, Sánchez Huete⁵⁹³ indica que para el legislador el ataque al bien jurídico protegido es cualitativamente más grave cuando supera determinados índices cuantitativos, no obstante, el citado autor considera que se ha perdido una magnífica oportunidad para que este criterio actúe como un verdadero criterio de graduación, posibilitando no sólo el incremento de la sanción, sino que contribuya a una eventual atenuación de las mismas.

Navarra y las Haciendas forales del País Vasco desconocen el perjuicio económico, la primera porque no ha adaptado su régimen sancionador a la Ley 58/2003, las Haciendas vascas porque consideran que dicho criterio de graduación ya está incluido en el tipo infractor, lo que nos lleva de nuevo a la polémica antes mencionada.

⁵⁹¹ *Infracciones y sanciones* ... ya citada, página 249.

⁵⁹² Francisco Guiio Montero. *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Editorial Lex Nova. Valladolid 1991, página 314.

⁵⁹³ *La graduación* ... ya citada, página 75.

VII. El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación

Afirma García-Torres Fernández⁵⁹⁴ que el incumplimiento del deber de contabilidad no aparece expresamente como criterio de graduación de las sanciones tributarias, en el que sí se recoge el incumplimiento del deber de facturación o documentación, relacionado pero independiente de la contabilidad, el motivo, como sabemos, es que las citadas anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, son medio fraudulento que sirven para calificar una infracción de las tipificadas en los artículos 191 a 193 como muy grave, grave o leve, en función de determinados porcentajes que ya conocemos.

El artículo 187.1.c) de la LGT dispone: “Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación”, así pues, como afirma Orena Domínguez⁵⁹⁵, esta circunstancia puede apreciarse en dos supuestos, primero, cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación, segundo, cuando como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. El citado precepto añade: “En el supuesto previsto en el apartado 4 del artículo 201 de esta ley, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación”.

⁵⁹⁴ M^a Jesús García-Torres Fernández. “El régimen sancionador aplicado a actividades económicas en la nueva LGT”. *Impuestos*, nº 2/2004.

⁵⁹⁵ “Infracciones y sanciones .. ya citada.

Ya hemos visto que los criterios de graduación no sólo se regulan en el artículo 187, pero el criterio de incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación debería estar incluido en el artículo 201, pues es a la única infracción que afecta⁵⁹⁶, incrementándola en un 100 por cien cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento –incumplimiento sustancial– del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación o cuando como consecuencia del incumplimiento a la Administración no le sea posible conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. Con independencia de la confusión que crea el porcentaje del 20 por ciento, pues no se sabe por qué los incumplimientos son sustanciales si superan dicho porcentaje, el artículo 17 del Real Decreto 2063/2004 efectúa las siguientes matizaciones:

- Se entenderá por importe de la operación que haya originado el incumplimiento la base imponible determinada a efectos del impuesto general sobre ventas, así por ejemplo, si un empresario o profesional emite facturas falsas incurre en una infracción muy grave sancionada con el 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción (si a efectos del IVA la suma de la base imponible de todas las facturas asciende a 100.000 euros, la sanción inicial será de 75.000 euros), pero ¿cómo se calcula el incumplimiento sustancial? Como la ley habla de “período objeto de la comprobación o investigación”, lo lógico sería que el período de cálculo coincidiera con el período de declaración de menor duración (RGRST Art. 6), por lo que debería ser trimestral o mensual –habrá tantas bases de sanción como períodos–, lo que es absurdo ya que variará sustancialmente si se opta por uno u otro período, pero además, una vez elegido el período trimestral o mensual, habrá trimestres o meses en que no se supere ese 20 por ciento y otros sí, lo que resulta absurdo,

⁵⁹⁶ Ya sabemos que la infracción del artículo 201 es incompatible con las reguladas en los artículos 191 a 197, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos (RGRST Art. 17.3).

consecuencia obligada de pretender aplicar la pura aritmética para medir la culpabilidad del presunto infractor.

- Cuando el incumplimiento de la obligación de facturación se produzca en la rectificación de una factura, justificante o documento sustitutivo, la multa proporcional se aplicará sobre el importe de la base imponible del impuesto general sobre ventas que grave la operación documentada en la factura, justificante o documento sustitutivo.
- Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos (LGT Art. 201.2.b) y deba imponerse la multa pecuniaria fija de 300 euros por desconocerse el importe de la operación a que se refiera la infracción, dicha cuantía no podrá ser incrementada por aplicación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación como consecuencia de no conocerse el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación, sin perjuicio de la posible aplicación de este criterio sobre la parte de la sanción que consista en multa proporcional sobre el importe de las operaciones que hayan originado la infracción.

En Navarra ya vimos que el incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación podía ser constitutivo de infracción tributaria simple –incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes– o grave –expedir facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados–, pero más allá de esta dicotomía desconoce este criterio de graduación, si bien la expedición de facturas falsas se gradúa en concepto de medios fraudulentos, y, en lo atinente a las Haciendas forales, hay que resaltar que utilizan mejor técnica legislativa, pues el incumplimiento de las obligaciones de facturación se regula en el artículo que tipifica la respectiva infracción, siendo uniforme la legislación de los diferentes territorios⁵⁹⁷, con la salvedad de la emisión de facturas falsas

⁵⁹⁷ En esta infracción, como señalan las profesoras Aníbarro Pérez y Sesma Sánchez (*Infracciones y sanciones tributarias* ... ya citada, página 170), tanto la normativa estatal como la de las Diputaciones forales del País Vasco, la tipificación es muy amplia y, de los distintos

que en Álava y Vizcaya se sancionan al 100 por cien, mientras que Guipúzcoa lo hace al 75 por ciento, por lo que si los incumplimientos tipificados como infracción superan el 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación, se incrementará en un 100 por cien la cuantía resultante de la sanción.

VIII. Acuerdo o conformidad del interesado

El acuerdo o la conformidad del imputado o del sometido a un proceso de inspección se mueve entre la legalidad y la oportunidad⁵⁹⁸, indudablemente este tipo de negocios jurídicos procesales están regulados en la ley –cuestión distinta es el uso que se haga de ellos–, por lo que en Derecho penal se admite el principio de oportunidad reglada⁵⁹⁹ y en el régimen sancionador tributario, la conformidad del obligado tributario a la propuesta de regularización conlleva una reducción de la sanción, sin embargo, en el ámbito del Derecho tributario, ya hemos dicho, que la Administración no puede transigir con los derechos de la Hacienda pública (LGP Art. 7.3), ni en la fase de gestión, ni en la de inspección ni en la de recaudación.

supuestos establecidos, se deduce la pretensión del legislador de sancionar cualquier incumplimiento referido a las obligaciones de facturación o de documentación: a la emisión, al modo de emisión, de remisión, de rectificación o de conservación de las facturas, de los justificantes o de los documentos sustitutivos de las mismas.

⁵⁹⁸ Sonia Calaza López (“La subordinación de la oportunidad a la legalidad en el proceso penal”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5/2012) considera razonable que tanto los órganos de enjuiciamiento, como los de la acusación y en cierta medida, los particulares –cada uno en el estricto ámbito de sus respectivas facultades y posibilidades procesales, so pena de incurrir en una privatización de la justicia real, mediante la inconveniente disponibilidad de su objeto procesal– puedan, en los casos legalmente tasados al efecto –generalmente delitos de poca relevancia o de baja intensidad, a los que la doctrina suele referirse con la denominación de delitos bagatela–, y por razones de oportunidad –así, entre otras, la escasa lesión social, la inmediata reparación económica de la víctima, la evitación del contagio criminológico, la pronta rehabilitación, readaptación o reeducación del delincuente–, acometer una baremación, ponderación o proporción entre la legalidad y la justicia en el caso concreto.

⁵⁹⁹ Juan Manuel Fernández Aparicio. “El control judicial de la conformidad en el proceso penal”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10/2012.

A. La conformidad en Derecho penal

Oportunidad y legalidad no son siempre nociones opuestas y lo mismo cabe decir de oportunidad e imparcialidad, por lo que la mayoría de los penalistas son partidarios de cohonestar ambos principios en el enjuiciamiento de determinados delitos con la finalidad de impartir una justicia material. Señala Muerza Esparza⁶⁰⁰ que en España, a pesar de que con base en el artículo 124.2 de la Constitución resulta muy difícil su admisión, el principio de oportunidad se introdujo con la regulación del proceso abreviado para determinados delitos en 1988 a través de la denominada conformidad y la interpretación que sobre la misma estableció la Fiscalía General del Estado en su Circular 1/1989, de 8 de marzo, con el principio del consenso.

Gimeno Sendra⁶⁰¹ define la conformidad como acto unilateral de postulación y de disposición de la pretensión, efectuado por la defensa y realizado en el ejercicio del principio puro de oportunidad, por el que, mediante el allanamiento a la más elevada petición de pena, que nunca puede exceder de 6 años de privación de libertad⁶⁰² –en el procedimiento abreviado, 9–, se ocasiona la finalización del procedimiento a través de una sentencia con todos los efectos de cosa juzgada. De la citada definición, infiere dos notas esenciales:

- Es un acto procesal que, en cuanto tal, encierra ante todo una declaración de voluntad de poner fin a un proceso penal ya iniciado, distinguiendo al efecto entre una conformidad plena a la petición de pena y al hecho punible, que participa también de la naturaleza jurídica de la confesión, y una

⁶⁰⁰ Julio Muerza Esparza. “La autonomía de la voluntad en el proceso penal: perspectivas de futuro”. *Revista Electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, nº 9/2011.

⁶⁰¹ *Manual ...* ya citada, páginas 395–397.

⁶⁰² Señala Francisco Javier Muñoz Cuesta (“La conformidad en el proceso penal. Protocolo de actuación entre la Fiscalía General del Estado y el Consejo General de la Abogacía Española”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6/2009) que existiendo conformidad entre la acusación y la defensa, si la pena aceptada supera los 6 años de privación de libertad, en la práctica forense se acude a la fórmula de renunciar a la prueba por todas las partes y celebrar la vista oral de manera formal con la sola aceptación del delito por el acusado, sin práctica de prueba y sin informes de las partes.

conformidad limitada al *petitum* de las partes acusadoras, que no encierra más que un mero allanamiento.

- Es un acto procesal unilateral que jurídicamente asiste única y exclusivamente a la defensa, entendida como parte dual, que requiere la concurrencia tanto del acusado como de su abogado defensor.

Además de la conformidad plena y limitada, ya vistas, el citado autor efectúa la siguiente clasificación de la conformidad:

- Desde un punto de vista subjetivo, distingue entre conformidad total o parcial, la primera, también denominada propia, la prestan la totalidad de los acusados, la conformidad parcial o impropia la prestan sólo algunos de los acusados, en cuyo caso será inválida, procediéndose a la apertura del juicio oral para todos ellos.
- Desde la óptica de la naturaleza de la pretensión, distingue entre conformidad absoluta y limitada, la primera abarca la pretensión penal y civil, la limitada se reduce exclusivamente a la pretensión penal, debiéndose aperturar el juicio oral a los solos efectos de debatir la pretensión civil.
- Desde la perspectiva procedimental, no hay una regulación unitaria, ya que la prestación de la conformidad varía en función del proceso penal: a) en el proceso ordinario la conformidad se puede prestar, primero, en la contestación al escrito de calificación provisional (LECr Art. 655), segundo, antes de iniciarse la práctica de la prueba en el juicio oral (LECr Art. 787); b) en el procedimiento abreviado la conformidad se presta ante el Juez instructor (LECr Art. 779) en el momento de formularse el escrito de calificación por la defensa, no obstante, dicha conformidad podrá ser también prestada con el nuevo escrito de calificación que conjuntamente firmen las partes acusadoras y el acusado junto con su letrado, en cualquier momento anterior a la celebración de las sesiones del juicio oral; c) en los juicios rápidos la conformidad se presta ante el Juez de guardia quien podrá dictar sentencia de conformidad, cuando concurren los requisitos del

artículo 801.1 de la Ley de enjuiciamiento criminal⁶⁰³, premiándose dicha conformidad con una reducción de un tercio de la pena privativa de libertad y su suspensión; d) en los juicios con Jurado la conformidad se presta ante el Tribunal en el escrito de conclusiones definitivas.

Al hilo de esta última clasificación, Diego Díaz⁶⁰⁴ señala que en el ámbito procedimental penal existen dos modalidades de conformidad con la acusación, de diferente naturaleza, pero de idénticos efectos, una conformidad espontánea, acto unilateral de adhesión al escrito de acusación más grave, manifestada tanto por el acusado como por su defensa, y otra negociada, cuya naturaleza es transaccional y se alcanza antes de la calificación o antes de la práctica de la prueba, entre el Fiscal y la defensa, ya verse sobre el delito, sobre la pena o sobre ambas.

B. La conformidad en Derecho tributario sancionador

Este criterio de graduación de rancio abolengo histórico, hace primar la eficacia administrativa y el *animus recaudandi* de la Administración⁶⁰⁵, frente a los derechos fundamentales de los administrados, vulnerando principios protegidos constitucionalmente, produciendo el efecto perverso de fomentar el fraude fiscal e incentivar la economía sumergida. Toda la doctrina⁶⁰⁶ ve en el

⁶⁰³ Estos requisitos son: 1º, que no se hubiera constituido acusación particular y el Ministerio Fiscal hubiera solicitado la apertura del juicio oral y, así acordada por el Juez de guardia, aquél hubiera presentado en el acto escrito de acusación; 2º, que los hechos objeto de acusación hayan sido calificados como delito castigado con pena de hasta 3 años de prisión, con pena de multa cualquiera que sea su cuantía o con otra pena de distinta naturaleza cuya duración no exceda de 10 años; 3º, que, tratándose de pena privativa de libertad, la pena solicitada o la suma de las penas solicitadas no supere, reducida en un tercio, los dos años de prisión

⁶⁰⁴ Luis Alfredo Diego Díez. *La conformidad del acusado*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia 1997, página 154.

⁶⁰⁵ Consuelo Fuster Asencio (*El procedimiento sancionador tributario*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor 2001, página 165) señala que la instrumentalización del régimen tributario sancionador a favor de una optimización en la recaudación de los tributos ha desnaturalizado el papel de la potestad administrativa sancionadora.

⁶⁰⁶ Por todos, César Albiñana García-Quintana (“Las actas con acuerdo de la Inspección de los Tributos y los conceptos jurídicos indeterminados”. *Crónica Tributaria*, nº 120/2006) apunta que las reprobables prácticas históricas (el acta de invitación de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927) y algunas fórmulas convencionales adoptadas en otros países con diferente cultura, están orientando las actuales decisiones legales con el propósito de eliminar o reducir el volumen de litigiosidad que hoy se da en las vías económico-administrativa y en la jurisdicción

Reglamento de la inspección de 13 de julio de 1926 y en las actas de invitación, reguladas en la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, el origen de la conformidad como criterio de reducción de las sanciones tributarias, al efecto, el artículo 63 del citado Reglamento de inspección señalaba que “llevará consigo la condonación automática de las dos terceras partes de la multa impuesta”, pero como decíamos, este criterio de reducción junto con los objetivos recaudatorios de la Inspección, son uno de los males de nuestra Hacienda pública, pues ha fomentado la negociación de la deuda tributaria y, por ende, el fraude fiscal y la economía sumergida. Martínez Lago⁶⁰⁷ ha dicho que es un criterio incongruente con el significado y función que cumple un sistema de graduación de las sanciones tributarias, no responde en absoluto a la naturaleza retributiva de estos institutos jurídicos, y contradice las garantías que constitucionalmente se formulan respecto del procedimiento sancionador, limitando derechos de los obligados tributarios y situando a la Administración en una ventajosa posición que traduce algo que muy bien puede considerarse como una tendencia histórica a la regulación normativa de las infracciones y sanciones tributarias, como es que éstas se han concebido como meros instrumentos al servicio de la Inspección de los Tributos, con lo que se desvirtúa su verdadera naturaleza y se sitúa a la Administración en el procedimiento de imposición de sanciones, a espaldas de las exigencias del Estado de Derecho.

La sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, consideró conforme a la Constitución esta reducción de la sanción al tratarse de “una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios y cuyo empleo es por ello frecuente en la legislación comparada, no siendo tampoco completamente ajeno al campo de la legislación penal, como lo acredita el hecho de que en el artículo 99 de nuestro Código penal se contemple una atenuante que guarda cierta similitud con el criterio sancionador que ahora examinamos, ni tampoco al de la legislación procesal

contencioso-administrativa como consecuencia de las actuaciones de la Inspección de los Tributos.

⁶⁰⁷ “La graduación de las sanciones tributarias ... ya citada, página 390.

penal, en la cual el artículo 793.3.II de la Ley de enjuiciamiento criminal autoriza al Juez de lo penal a reducir sensiblemente la pena, llegando incluso hasta la absolución, en una sentencia de conformidad en la que el acusado hubiese reconocido los hechos”, si bien puntualiza que “es una opción del sujeto infractor para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho”. Pero como advierten Cubero Truyo y García Berro⁶⁰⁸, el régimen descrito pone de manifiesto la debilidad argumental del Tribunal Constitucional, pues se trata de una norma intimidatoria dirigida a penalizar de modo ilegítimo a los ciudadanos que opten por ejercer su derecho fundamental a recabar la tutela de los Tribunales, a lo que cabe añadir que si durante un período de tiempo, por ejemplo, un año, ningún inspeccionado prestase su conformidad a la propuesta de regularización se colapsaría toda la maquinaria administrativa y judicial.

a) Infracciones a las que se aplica. El artículo 188.1 de la LGT principia diciendo que “la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá”, por lo que la actual LGT sigue la tónica de su predecesora que sólo aplicaba esta reducción a las infracciones graves, en términos más actuales, la reducción por conformidad sólo se aplica a las infracciones que causan perjuicio económico, bien entendido, como afirma Juan Lozano⁶⁰⁹ que la conformidad del contribuyente con la propuesta de liquidación no exime a la Administración de la prueba de la culpabilidad. Esta reducción también resulta aplicable a determinadas sanciones, por ejemplo:

- La infracción del artículo 171.uno.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario en virtud de lo establecido en los artículos 84.uno. 2º y 3º y 85 de la citada norma.
- La infracción del artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de

⁶⁰⁸ “Reflexiones críticas ... ya citada.

⁶⁰⁹ “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación ... ya citada.

Canarias, por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cuotas de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los artículos 19.1.2º y 25.2 de la Ley 19/1994.

- Las infracciones a las que se refiere el artículo 19.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales.
- La infracción por no declarar bienes y derechos situados en el extranjero cuando se regularice como ganancia patrimonial no justificada o como presunción de obtención de rentas, tal y como dispone la disposición adicional primera de la Ley 7/2012,
- La infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (LGT Art. 206 bis).

¿Por qué no se reducen por acuerdo o conformidad las infracciones de los artículos 198 a 206? Sencillamente porque no hay nada que negociar, porque no hay una liquidación antecedente a la cual se pueda prestar conformidad, pero esta explicación no justifica nada, ya que es una omisión discriminatoria que beneficia más al que más capacidad tiene de defraudar y, por ende, al que más perjuicio económico puede causar al Erario público.

b) Naturaleza jurídica. Polémica en cuanto cabe se ha mostrado la naturaleza jurídica de la conformidad manifestada por el sujeto inspeccionado, ya que ninguna de las teorías se adapta íntegramente al acuerdo alcanzado por ambas partes. Navarro Egea⁶¹⁰ señala las siguientes:

- La conformidad como confesión extrajudicial. Esta tesis procesal no es admisible por dos razones, primero, la extensión de la conformidad a los hechos y calificaciones jurídicas contenidas en el acta, superando el alcance de la confesión como declaración que versa sobre la certeza de los hechos, segundo, la contradicción con el artículo 1232 del Código civil, según el cual la confesión tiene como efecto que sólo hace prueba en lo desfavorable, precepto que fue derogado por la Ley de enjuiciamiento civil,

⁶¹⁰ Mercedes Navarro Egea. “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (I)”. *Quincena Fiscal*, nº 9/2001.

cuyo artículo 316.1 dispone: “Si no lo contradice el resultado de las demás pruebas, en la sentencia se considerarán ciertos los hechos que una parte haya reconocido como tales si en ellos intervino personalmente y su fijación como ciertos le es enteramente perjudicial”. Además, como advierte, Juan Lozano⁶¹¹ la confesión extrajudicial no puede clausurar el derecho de acción, el derecho a la tutela judicial efectiva.

- La conformidad como transacción⁶¹². Admitidas por la ley las actas con acuerdo, esta tesis contractual es la que mejor se adapta a la naturaleza jurídica de la conformidad, siendo válida en tanto en cuanto la obligación tributaria quede incólume, es decir, que la Administración sólo renuncie a una parte de la sanción y el contribuyente a impugnar la liquidación, pero la realidad es muy otra, pues en las regularizaciones complejas la transacción alcanza a la propia obligación tributaria, por ello, parece no ser cierta la afirmación de Arias Velasco⁶¹³ —el citado autor señala que la doctrina se muestra unánime en rechazar su carácter transaccional—, ya que como luego veremos no hay un trámite específico para manifestar la conformidad, sin olvidar la hipocresía del ejecutivo cuando dictó el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento general de la Inspección de los Tributos que, en su exposición de motivos, en términos lapidarios sentenció: “El acta de conformidad no puede en absoluto concebirse como el resultado de una transacción”.
- La conformidad como acto jurídico del administrado. La teoría de los actos propios se ha materializado en el negocio de fijación o el acto de adhesión, sin embargo, olvidan que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* cuya determinación sólo corresponde a la Administración, además, como señala la profesora Juan Lozano⁶¹⁴, para acceder a un beneficio al que no se

⁶¹¹ Ana María Juan Lozano. *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. IEF. Editorial Marcial Pons. Madrid 1993, página 246.

⁶¹² En este sentido se pronuncia el Consejo de Estado en su informe de 22 de mayo de 2003.

⁶¹³ José Arias Velasco. *Procedimientos tributarios*. Editorial Marcial Pons, 5ª edición. Madrid 1991, página 180.

⁶¹⁴ Ana María Juan Lozano. “Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a

tiene derecho, resulta obvio que debe resultar procedente la imposición de la sanción, extremo que aún se desconoce, pues falta por desarrollar el juicio de antijuridicidad y el de culpabilidad.

- La conformidad como acto jurídico complejo. Tesis defendida por Arrieta Martínez de Pisón⁶¹⁵ quien afirma que la conformidad se presta a todos los elementos que integran el acta, es decir, a los hechos y a los elementos de derecho, respecto de los primeros, participan de las notas de la confesión extrajudicial, mientras que constituye un acto de adhesión respecto a las calificaciones jurídicas determinadas unilateralmente por la Administración, en definitiva, concurren dos acepciones en un solo acto que responden a puras razones de agilidad, eficacia, economía procedimental y simplificación del procedimiento, sin embargo, la conformidad, en virtud del principio de legalidad, no alcanza a los fundamentos de derecho de las actas de conformidad.
- La conformidad como negocio unilateral autocompositivo. La traslación de la autocomposición a la relación jurídico-tributaria presenta el inconveniente de trasponer este instituto del Derecho privado al Derecho público, sin que los mismos puedan extender sus efectos vinculantes a las cuestiones jurídicas, además, como señala Sánchez Huete⁶¹⁶, la conformidad se presta en un procedimiento de liquidación de determinación de la deuda tributaria, sobre hechos que no son constitutivos, en principio, de infracciones y que, en ningún caso, podrán verificarse con las garantías legales en dicho ámbito.

c) Inexistencia de trámite. Ni antes con el Real Decreto 939/1986, ni ahora con el 1065/2007 ha existido trámite alguno para que el sujeto inspeccionado pueda prestar la conformidad, pues por tal no podemos identificar el interregno del artículo 183 del último reglamento citado que dispone que “en la misma

la aplicación de los principios constitucionales”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 173–174/1997.

⁶¹⁵ Juan Arrieta Martínez de Pisón. *Las actas de la Inspección de los Tributos*. Editorial Civitas. Madrid 1994, página 390.

⁶¹⁶ Miguel Ángel Sánchez Huete. “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 64/2004.

notificación de apertura del trámite de alegaciones podrá fijarse el lugar, fecha y hora para la formalización de las actas a que se refiere el artículo 185”, ni tampoco la opción que otorga el artículo 150.4 de la LGT, pues el acuerdo debe ser anterior a la puesta de manifiesto del expediente. La nueva redacción del citado precepto, dada por la Ley 34/2015, es del siguiente tenor: “El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios períodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos períodos no podrán exceder en su conjunto de sesenta días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo”. Es claro que no estamos en presencia de un olvido del legislador, pues no es bueno que las negociaciones de las regularizaciones complejas –léase actuaciones generales a grandes empresas– queden reflejadas en ningún tipo de documento, ni mucho menos que se habilite un trámite procedimental para que el representante del contribuyente pueda consultar con su principal si acepta o no la deuda y la sanción propuestas por la Inspección, por lo que podemos obtener una primera conclusión, cual es que los sujetos inspeccionados no son iguales ante la Inspección de los Tributos, ya que su capacidad de negociación depende de su capacidad económica, en otros términos, los perceptores de rendimientos de trabajo personal –sobre los que recae el grueso mayoritario de la carga tributaria– tienen una capacidad negociadora nula.

Luego, entonces, la propuesta contenida en el acta ¿cuándo la formula el inspector? ¿cómo la formula? Al no haber trámite específico para dicha propuesta la formulación es verbal y, necesariamente, previa al trámite de alegaciones, cuestión distinta es si ambas partes consiguen llegar a un acuerdo, porque la Inspección, primero, intenta negociar con las posibles sanciones que se pueden imponer al sujeto inspeccionado, pero ante la dificultad de asegurar la prueba puede pasar al siguiente estadio, entrar a negociar la propia obligación tributaria, todo lo cual se traducirá en la firma de un acta en conformidad o en

disconformidad, sin embargo, la conformidad del obligado tributario viene regulada en el artículo 187.1.d) de la Ley 58/2003 distinguiendo entre los procedimientos de gestión e inspección, precepto que ha sido desarrollado por el artículo 7 del real Decreto 2063/2004, del siguiente tenor.

“1. En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad cuando el obligado tributario no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación.

Cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se tenga constancia de su interposición, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

2. En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el Inspector Jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.

También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación”.

De la lectura del citado precepto, podemos colegir *grosso modo* que la conformidad en el procedimiento de gestión se produce por la no impugnación y en el de inspección por la firma del acta de conformidad, lo que significa que el

sujeto inspeccionado, en la mayoría de los casos su representante, tendrá que optar, el día fijado para la firma de las actas, entre la conformidad o la disconformidad a la propuesta formulada por la Inspección, lo que lisa y llanamente significa que el órgano actuante debe presentar a la firma dos propuestas, una en conformidad, otra en disconformidad con su respectivo informe, para que el contribuyente opte por la que más le interese, incluso cuando una sociedad esté administrada por un consejo de administración se debería reunir en el despacho del Inspector para deliberar acerca de la propuesta de regularización. Esta interpretación absurda, desde luego, no se ajusta a la realidad y choca frontalmente con el principio de economía procesal –duplica la resolución de la fase instructora–, pero confirma el aserto anterior de que la negociación para intentar llegar a un acuerdo es anterior a la puesta de manifiesto del expediente, además, el artículo 7 del Real Decreto 2063/2004 provoca indefensión, pues el trámite de conformidad no se puede sustituir por las presunciones allí fijadas, bien entendido que no estamos propugnando una “prepropuesta”⁶¹⁷ que se pudiera notificar al contribuyente conteniendo las bases de la posible regularización, lo que planteamos es suprimir este criterio de reducción por los efectos perversos que provoca –previamente el legislador tendría que hacer un esfuerzo colosal para publicar normas claras, fáciles de aplicar y que imposibilitasen el fraude fiscal–, con lo que el margen de negociación sería mínimo, pues el Inspector se limitaría a notificar el contenido de su propuesta, sanción incluida, para posteriormente ser aceptada o no por el contribuyente, ahora bien, mientras siga en vigor la negociación, la misma no puede quedar al margen del procedimiento inspector.

Y en las actas con acuerdo⁶¹⁸ ¿cuándo se presta la conformidad? El artículo 155.4 de la LGT dispone que “el acuerdo se perfeccionará mediante la

⁶¹⁷ En este sentido ya se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución 6490/2004 de fecha 15 de marzo de 2007 al establecer que no cabe legalmente dictar una prepropuesta por parte de la Inspección.

⁶¹⁸ Señala Yolanda Martínez Muñoz (*Las actas con acuerdo en la nueva LGT*. Editorial Marcial Pons. Madrid 2004, página 154) que esta figura está tomada de la institución *accertamento con adesione* que implica la aceptación de la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y el tributario.

suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la Inspección de los Tributos”, pero el citado precepto nos ofrece una información muy valiosa para entender este trámite. De entrada, hay que recordar cuando entra en juego el acta con acuerdo, disponiendo al efecto el apartado 1 del citado artículo 155 de la Ley 58/2003 que “cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta”. Acto seguido, dicho precepto señala, primero, que la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo, segundo, que el acta con acuerdo incluirá necesariamente la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario, tercero, que se precisa la autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo. En estos supuestos parece que estamos ante procesos de negociación más complejos pero, en cualquier caso, como la conformidad debe quedar reflejada en el acta, es claro que el proceso negociador es previo a su firma, como previa es la autorización del Inspector Jefe, sin cuya aquiescencia ni siquiera es posible la implementación informática para redactar un acta con acuerdo.

d) Cuantificación y alcance. Como dice Calvo Vérguez⁶¹⁹ el artículo 154 de la LGT ofrece una clasificación de las actas de inspección diseñada exclusivamente en atención a su tramitación administrativa posterior a su incoación y que depende de la actitud del interesado frente a la propuesta de regularización de su situación tributaria que el acta contempla. Dicha actitud se proyecta en el apartado 1 del artículo 188 de la LGT que dispone: “La cuantía de las sanciones

⁶¹⁹ Juan Calvo Vérguez. “A vueltas con la impugnación de las actas de conformidad derivadas de un procedimiento inspector. SAN de 26 de septiembre de 2006”. *Nueva Fiscalidad*, nº 10/2007.

pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes: a) un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley; b) un 30 por ciento en los supuestos de conformidad”.

Respecto de las actas de conformidad, la misma debe prestarse a la totalidad de la propuesta de regularización formulada por la Inspección, lo que supone una reducción del 30 por ciento de la sanción, pero no garantiza ni el cobro de la deuda incoada, ni el cobro de la sanción, si bien hay que hacer dos precisiones relativas a los intereses de demora y a la conformidad parcial.

- Respecto de los intereses de demora, el artículo 21 del Real Decreto 1930/1998 establecía que la cuantía de la sanción pecuniaria por infracción tributaria grave se reduciría en un 30 por ciento cuando se preste la conformidad a la propuesta de regularización de la situación tributaria comprensiva de la cuota tributaria, de los recargos e intereses de demora, fijando la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 (3ª, recurso de casación en interés de ley 96/2004) la siguiente doctrina legal: “Que el derecho a obtener la reducción del 30 por ciento de la sanción por infracción tributaria grave, regulado en el artículo 82.3 de la Ley general tributaria, está condicionado a la conformidad del sujeto infractor con la propuesta de regularización que se le formule, de modo que impugnada la liquidación tributaria por discrepancia incluso con los intereses de demora se restablecería la sanción que se hubiera aplicado de no mediar la conformidad”. Sin embargo, el actual artículo 187 de la Ley 58/2003 y el 7 del Real Decreto 2063/2004 sólo la condiciona a la suscripción de un acta de conformidad, por lo que la discrepancia respecto de los intereses no perjudica a la reducción del 30 por ciento de la sanción, ya que la conformidad en este supuesto se ha prestado a la totalidad de la cuota de la que se deriva la sanción.
- La conformidad parcial se regula en el artículo 187 del Real Decreto 1065/2007 y, en el supuesto de cantidades a ingresar, se formalizan

simultáneamente dos actas, una de conformidad que contendrá los elementos regularizados a los que se presta conformidad, y otra de disconformidad que incluye la totalidad de los elementos regularizados y de la que se minora la cuota incluida en el acta de conformidad, ambas regularizaciones, en su caso, se sancionan de forma independiente, pero la sanción concomitante al acta de conformidad se beneficia de la reducción del 30 por ciento, mientras que si el acta de disconformidad lleva aparejada sanción, la misma gira sobre la cuota de dicha acta de disconformidad.

También cabe la conformidad cuando, habiendo el Inspector Jefe rectificado la propuesta de resolución contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto, así como cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad, manifieste expresamente su conformidad, antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación. El problema se plantea cuando el contribuyente ha firmado en disconformidad y posteriormente, en sede administrativa o jurisdiccional, obtiene una estimación parcial que suponga una modificación de la sanción, ya que en este supuesto, vía ejecución de sentencia, la Administración no reabre trámite alguno para que el recurrente pueda prestar su conformidad a la nueva sanción, al entender que la impugnación de la liquidación inicial conlleva, en todo caso, la supresión de toda reducción.

No obstante, Malvárez Pascual⁶²⁰ basándose en el artículo 66.3⁶²¹ del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión no comparte este criterio, indicando que si el fallo no rectifica la cuantía de la liquidación hay que entender que la liquidación es la inicial y, en

⁶²⁰ Luis Alberto Malvárez Pascual. “La aplicación de las reducciones por conformidad y por pronto pago a la nueva sanción que sustituya a otra invalidada por la anulación de la liquidación de la que traía causa”. *Quincena Fiscal*, nº 14/2013.

⁶²¹ El penúltimo párrafo del citado precepto dispone: “Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados”.

consecuencia, no se puede aplicar la reducción por conformidad en la medida en que se presentó un recurso o reclamación frente a ella, sin embargo, cuando se anule la liquidación y, como consecuencia de ello, sea preciso dictar una nueva liquidación con una cuantía diferente a la inicial, la sanción que proceda, en su caso, debe ser reducida si el contribuyente no presenta nuevo recurso o incidente de ejecución en relación con esta nueva liquidación, apoyando su argumentación en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de octubre de 2009 que estima la demanda al considerar que el recurso interpuesto contra unas sanciones afecta a la reducción de esas concretas sanciones, pero no a las que puedan dictarse en el futuro en sustitución de aquellas, que de este modo podrán reducirse siempre que se cumplan, respecto de ellas, los requisitos establecidos en el ordenamiento, así como en la de 12 de marzo de 2009 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que señala que la única conformidad que se debe tener en cuenta es la que se otorga a una liquidación ajustada a derecho, por lo que no hay obstáculo para que se aplique esta reducción cuando la conformidad se preste respecto a una liquidación que sustituya a otra que haya sido anulada judicialmente.

La firma en conformidad no sólo hace prueba de los hechos en el procedimiento de regularización sino que, como indica Pérez-Piaya Moreno⁶²², puede hacerlo, con su sola incorporación formal, en el procedimiento sancionador tributario, o como dice Calvo Vérguez⁶²³, podrán impugnarse las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de inspección si bien, tratándose de actas de conformidad, en ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho (LGT Art. 144.2), en el mismo sentido Villaverde Gómez⁶²⁴ señala: “Discutir los hechos en el procedimiento sancionador es tanto como

⁶²² Cristina Pérez-Piaya Moreno. “Reducción de sanciones por la prestación de conformidad en sede de regularización”. *Nueva Fiscalidad*, nº 2/2007.

⁶²³ “A vueltas con la impugnación ... ya citada.

⁶²⁴ María Begoña Villaverde Gómez. “Actas firmadas en conformidad: consecuencias sobre un posterior procedimiento sancionador”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 6022/2002.

discutir la veracidad de los hechos recogidos en el documento oficial calificado como acta de conformidad. Si es así, ello nos lleva, sin duda, a poner de relieve la tantas veces reiterada ausencia de una verdadera separación de procedimientos. Mientras las sanciones continúen imponiéndose sobre la base de los hechos recogidos por el Inspector actuario –protegidos por un plusvalor probatorio– no habrá efectiva separación de procedimientos. Mientras los beneficios de manifestar la conformidad con el acta de la inspección se relacionen con la reducción de la cuantía de las sanciones, y mientras las sanciones sean asumidas –al menos legalmente– como un componente más de la deuda tributaria, difícilmente habrá un deslinde claro entre liquidar y sancionar”.

Respecto de las actas con acuerdo el artículo 155.6 de la LGT dispone: “El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento”. Este tipo de actas requieren el previo pago de la deuda tributaria y de la sanción –el artículo 155.3 de la Ley 58/2003 exige la previa constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta–, por lo que el principio de eficacia –en un solo procedimiento se inspecciona y se recauda– adquiere su máximo rango, si bien en perjuicio del valor justicia, por ello, la mejor doctrina ha señalado que en las actas con acuerdo se vulneran derechos fundamentales, así por ejemplo, Alonso González⁶²⁵ señala que lograr una mayor eficacia o celeridad de la actuación administrativa no debe sobreponerse al respeto de los derechos fundamentales entre los que se encuentra

⁶²⁵ Luis Manuel Alonso González. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. IEF. Editorial Marcial Pons. Madrid 1993, página 228.

el derecho a la tutela judicial efectiva, en similares términos, Lago Montero⁶²⁶ indica que el control judicial es necesario, insustituible y no admite restricciones como la pretendida por el precepto que comentamos, que tendrá dificultades para pasar con éxito el primer control de constitucionalidad al que se le someta.

e) Impugnación de las sanciones tributarias. Como afirma Malvárez Pascual⁶²⁷ la normativa actual ha resuelto algunas cuestiones relativas a la impugnación de las sanciones tributarias que resultaron conflictivas en el marco de la anterior LGT, como la exigibilidad de los intereses de demora o la suspensión de la reducción exigida, para lo que ha sido suficiente considerar que este acto no es independiente de la sanción de la que trae causa.

A la hora de impugnar una sanción tributaria hay que sopesar las ventajas y los inconvenientes que conlleva, en principio, si la liquidación antecedente –en opinión del contribuyente– no se ajusta a derecho y, además, la Administración ha iniciado un procedimiento sancionador, lo más práctico es firmar en disconformidad e intentar ganar el pleito relativo a la cuota tributaria, con lo cual se conseguiría anular la sanción, o cuando menos, si se desestima la reclamación del recurrente en cuanto al principal, intentar ganar el pleito relativo a la sanción, pero cuando la Administración liquida conforme a derecho y, además, sanciona, quizá lo más práctico sea firmar en conformidad –implica una reducción de la sanción del 30 por ciento– y valorar si se impugna o no la sanción, ya que en el primer supuesto no hay que avalarla ni corren intereses de demora hasta que la misma sea firme en vía administrativa, pero si no se impugna y se ingresa su importe hay una reducción adicional del 25 por ciento, todo ello sin contar los inconvenientes inherentes a todo pleito, por ejemplo, la incertidumbre sobre el resultado, la tardanza en la resolución del asunto, la condena en costas, tasas y depósitos judiciales, etc., en definitiva, al obligado tributario le resultará más favorable aquietarse a los actos de la Administración, aunque éstos vulneren el ordenamiento jurídico, que recurrirlos, aun en el hipotético caso de obtener una

⁶²⁶ José María Lago Montero. “De la litigiosidad y la justicia tributaria”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 69/2005.

⁶²⁷ “La aplicación de las reducciones ... ya citada.

sentencia definitiva favorable, por ello, como dice Cayón Galiardo⁶²⁸ la conformidad, más que evitar la conflictividad tributaria, lo que hace es impedir que el obligado tributario recurra frente a actos ilegales, que obviamente es algo muy diferente.

Las actas de disconformidad están destinadas a seguir un largo camino, pues su fin natural no es otro que la revisión ante los Tribunales⁶²⁹, incluso interponiendo recurso de casación ante el Tribunal Supremo si su cuantía supera los 600.000 euros –interés casacional a partir de la Ley orgánica 7/2015–, pero la impugnación de las actas de conformidad o con acuerdo, con independencia de la inmodificabilidad de los hechos aceptados en el acta –suponiendo que los mismos estén acreditados en el procedimiento inspector–, supone la pérdida de la reducción obtenida, señalando el artículo 188.2 de la Ley 58/3003: “El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) en los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.; b) en los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización”. A la vista del artículo transcrito, vamos a distinguir entre la impugnación de las actas de conformidad y las actas con acuerdo.

⁶²⁸ Antonio Cayón Galiardo. “La reducción de las sanciones por conformidad a la propuesta de liquidación: cuestiones viejas y nuevas”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 74/2006.

⁶²⁹ El artículo 212.1 de la LGT establece: “El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda”. Por tanto, no puede producirse descoordinación entre ambos actos, pues los dos o ninguno serán susceptibles de recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

– Es perfectamente factible firmar un acta de conformidad e impugnar la sanción (LGT Art. 212.2), la cual se verá reducida en un 30 por ciento por el mero hecho de la conformidad prestada al acta de inspección, no siendo necesario ingresar la cuota del acta ni la sanción, aunque las mismas se verán apremiadas si no se ingresan en período voluntario o se solicita un fraccionamiento o aplazamiento de pago. Tampoco se pierde la citada reducción si se inicia un procedimiento especial de revisión de los enumerados en el artículo 216 de la LGT –revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos–, ya lo inicie la Administración o se incoe a instancia del interesado, pues como señala Cayón Galiardo⁶³⁰ estos procedimientos no pueden calificarse como recurso o reclamación ya que, incluso cuando se pueden iniciar a solicitud del interesado, tal actuación no puede calificarse técnicamente como recurso o reclamación, pues no parece desacertado pensar que el inicio por parte del contribuyente de cualquiera de los procedimientos especiales de revisión en relación con una liquidación tributaria –la devolución de ingresos indebidos requeriría seguramente algunas precisiones– no debe ser determinante de la pérdida de la reducción del importe de la sanción aplicada provisionalmente, opinión que viene avalada por la división que efectúa el Título V –“Revisión en vía administrativa– de la LGT en sendos capítulos:

- Capítulo II. Procedimientos especiales de revisión.
- Capítulo III. Recurso de reposición.
- Capítulo IV. Reclamaciones económico-administrativas.

En definitiva, sólo la interposición de un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa contra un acta de conformidad, conlleva la pérdida de la reducción de la sanción, cuestión distinta es la naturaleza jurídica de dicho incremento, pues así como el Real Decreto 2631/1985 decía que se restablecerá la sanción que se hubiera aplicado de no mediar conformidad, dicho

⁶³⁰ Antonio Cayón Galiardo. “La reducción de las sanciones por conformidad: su pérdida por la posterior impugnación de la liquidación”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 88/2010.

significante no se ha incluido en el texto de la LGT actual, si bien todo apunta a que tiene la misma naturaleza que la sanción primitiva, ya que dicho incremento queda automáticamente suspendido.

– También es perfectamente factible estar de acuerdo con el acta y con la sanción, en cuyo supuesto, como luego veremos, se reduce la sanción en un 47.50 por ciento, pero para ello se requiere que se ingrese la sanción y que no se interponga recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada del acta de conformidad ni contra la sanción, por tanto, si se impugna el acta se pierde toda la reducción, pero si sólo se impugna la sanción o no se ingresa su importe, sólo se pierde la reducción del 25 por ciento.

– El acta con acuerdo contiene tanto la propuesta de regularización como, en su caso, la propuesta de sanción⁶³¹ –en el texto del acta consta la renuncia a la tramitación del procedimiento separado– y se pierde la reducción del 50 por ciento de la sanción si no se ingresa la deuda tributaria o la sanción –supuesto harto difícil porque se requiere el previo pago, depósito o aval de entidad financiera– o se interpone recurso contencioso-administrativo contra la regularización o la sanción, si bien hay que aclarar los siguientes extremos:

- La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento, es decir, la iniciación del citado procedimiento, de oficio o a instancia del interesado, no conlleva la reducción de la sanción, pero si se impugna la resolución del procedimiento especial, alegando vicios del consentimiento, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, se pierde dicha reducción.

⁶³¹ Ningún sentido económico tiene firmar un acta con acuerdo si no lleva aparejada sanción, ya que en ese supuesto nada hay que reducir, pero paradójicamente los supuestos de hecho habilitantes del acta con acuerdo son los idóneos para no sancionar.

- El artículo 212.2 de la LGT dispone: “Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada”. Así, pues, con claridad meridiana, en cuanto a la sanción, se establece la inadmisión de un procedimiento especial de revisión, del recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa, del mismo que la interposición de un recurso contencioso-administrativo, conlleva la pérdida de la reducción del 50 por ciento, pero el problema que se plantea, además de la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, es la posible inconstitucionalidad de la norma aplicada, ya que el artículo 40.1 de la Ley orgánica 2/1979, ya citado, dispone que “las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”, supuesto en el cual la Administración de oficio debe revisar la sanción impuesta, desglosándola del acta⁶³² y devolviendo su importe con intereses.

f) Normativa foral. Navarra y el País Vasco no regulan la reducción de las sanciones tributarias de forma uniforme, en primer lugar, porque Navarra, como sabemos, no ha adaptado su normativa a la LGT de 2003, y, el País Vasco, porque los diferentes territorios la regulan de forma diferente, si bien la única que reconoce las actas con acuerdo es Vizcaya, denominadas en dicha provincia actas de conformidad con compromiso de pago.

⁶³² Se podría dar la paradoja de que la liquidación plasmada en un acta con acuerdo, derivada de una norma declarada inconstitucional, fuese inimpugnable la parte correspondiente a la cuota e intereses, mientras la correspondiente sanción es declarada nula de oficio por la Administración.

- Navarra reduce la sanción impuesta en concepto de infracciones graves en un 40 por ciento cuando se presta conformidad a la propuesta de regularización y a la sanción.
- Álava reduce en un 30 por ciento las sanciones pecuniarias cuando se preste conformidad tanto a la regularización como a la sanción, si bien dicho porcentaje asciende al 50 por ciento cuando, además de la conformidad, se ingrese la deuda tributaria y la sanción, por lo que penaliza la falta de tesorería o financiación.
- Guipúzcoa reduce la sanción en un 40 por ciento cuando se preste la conformidad a la propuesta de regularización y a la sanción.
- Vizcaya⁶³³ reduce la sanción en un 70 por ciento en los supuestos de actas de conformidad con compromiso de pago y en un 50 por ciento si el acta es de conformidad, debiendo ingresarse en ambos casos la deuda tributaria y la sanción, por lo que, al igual que Álava penaliza la falta de tesorería o financiación.

Todas las legislaciones forales exigen la parte de sanción reducida si se incumplen los requisitos de su otorgamiento, ya sea porque se hayan impugnado las actas o las sanciones, ya sea porque no se han ingresado, cuando dicho requisito fuera exigible.

⁶³³ Estos porcentajes de reducción han permanecido invariables desde la publicación de la Norma foral 2/2005, pero lo que se ha incrementado es la sanción que ha pasado del 50 al 200 por cien a ser del 100 al 250 por cien, ya que la crisis de mediados de 2007 incidió significativamente en su tesorería, no obstante dicho incremento lo justifica el legislador vizcaíno en la lucha contra el fraude fiscal, señalando la exposición de motivos de la Norma foral 3/2013, en un alarde de marketing normativo: “Además, se produce un notable endurecimiento del régimen sancionador, duplicándose las sanciones cuyo importe se establece en términos monetarios y procediendo a elevar la sanción general por dejar de ingresar, que hasta ahora se desenvolvía entre un 50 por cien y un 200 por cien de la cuota defraudada, a una nueva horquilla que va a discurrir entre el 100 por cien y el 250 por cien de la cuota defraudada, en la medida en que se entiende preciso aumentar el efecto disuasorio que el régimen sancionador tributario debe producir”.

IX. Reducción por pago y no impugnación

En Derecho administrativo sancionador, el procedimiento sancionador se da por concluido cuando el presunto infractor ingresa el importe de la sanción, lo que generalmente conlleva alguna reducción de la sanción, al respecto señalan Garberí Llobregat y Buitrón Ramírez⁶³⁴ que, en el supuesto de terminación anticipada del procedimiento, se genera el efecto adicional de la reducción sobre el importe de la sanción propuesta cuando el pago tenga lugar en los términos o períodos expresamente establecidos por las correspondientes disposiciones legales.

El apartado 3 del artículo 188 de la LGT dispone: “El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias: a) que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley; b) que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Esta reducción del 25 por ciento es aplicable a “cualquier infracción” —excepto las provenientes de actas con acuerdo, pues ya se reducen en un 50 por ciento—, cause o no perjuicio económico a la Hacienda pública, siempre que se ingrese el importe total de la sanción en período voluntario o se obtenga un aplazamiento o fraccionamiento —la Ley 36/2006 modificó el citado precepto ya que en la redacción primitiva de la Ley 58/2003 no se contemplaba la posibilidad de fraccionar o aplazar el pago de estas sanciones— y que no se impugne la liquidación ni la sanción, ahora bien, como se trata de conductas futuras, en

⁶³⁴ José Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez. *El procedimiento administrativo sancionador*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia 2001, página 1182.

principio se aplicará esta reducción, por lo que la sanción se impondrá únicamente por el 75 por ciento, si bien en el supuesto de actas de inspección suscritas en disconformidad como la liquidación presumiblemente se impugnará, los principios de economía, eficiencia y eficacia aconsejan imponer la sanción sin la reducción del 25 por ciento. Dicha cuantía del 25 por ciento se aplicará sobre el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de la infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad del 30 por ciento, por tanto puede existir compatibilidad entre ambas reducciones, resultando una reducción total del 47,50 por ciento, por lo que la sanción efectiva asciende al 52,50 ($100 \times 0.70 \times 0.75$) por ciento.

El artículo 188.3 de la LGT prosigue diciendo que “el importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción”. Por su parte, el apartado 4 del citado precepto señala que el acto de exigencia de la reducción practicada por recurrir no exige nuevo recurso contra el incremento de la sanción, siempre que previamente se hubiera recurrido la sanción, en cuyo caso se entenderá que el recurso se interpone contra la sanción incrementada, manteniéndose los efectos suspensivos del primer recurso en la reducción ahora exigida, ahora bien, en el caso de que la exigencia de la reducción practicada traiga causa del impago de una sanción en período voluntario, ya sea la derivada de un acta de conformidad o proveniente de cualquier otra infracción, en las que previamente no se ha recurrido la sanción, se requerirá un recurso específico para impugnar la sanción, bien por su totalidad o por la reducción ahora exigida.

Los mismos argumentos que hemos utilizado para criticar la conformidad del obligado tributario, cabe reproducirlos en la reducción por pago en período voluntario de la sanción, sin impugnación de la liquidación ni de la sanción, ya que el *animus recaudandi* de la Administración, vulnera principios protegidos constitucionalmente y, muy fundamentalmente, el de tutela judicial efectiva,

además, como señala José Manuel Almudí Cid⁶³⁵, la reducción por conformidad y pago no se pierde cuando, en vía de recurso, las liquidaciones anuladas son sustituidas por otras ajustadas a derecho, planteamiento que el citado autor extiende a la declaración de nulidad de la liquidación o sanción inicialmente impuesta.

Esta reducción, como hemos dicho, no se regula ni en Navarra ni en el País Vasco, territorios en los cuales sólo se aplica un porcentaje de reducción, ya visto en el apartado anterior.

X. Criterios de graduación específicos de las Haciendas forales

Ya sabemos que la Comunidad foral de Navarra no ha actualizado su normativa a la LGT y que las Diputaciones forales del País Vasco han convertido los criterios de calificación de las infracciones tributarias en criterios de graduación de las sanciones tributarias.

A. Comunidad foral de Navarra

En esta provincia, las infracciones tributarias se dividen en simples y graves, desconociendo los criterios de calificación de las mismas, y, en cuanto a los criterios de graduación de las sanciones tributarias, regulados en el artículo 71 de la Ley foral 13/2000 general tributaria, el Decreto foral 153/2001 los desdobra regulando de forma independiente los criterios de graduación de las infracciones simples y de las graves, así por ejemplo la comisión repetida de infracciones tributarias, ya comentada, y los medios fraudulentos se emplean para graduar tanto las infracciones simples como las graves.

a) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. Esta circunstancia puede constituir infracción simple o servir de criterio de graduación de las infracciones graves, en este último caso, el

⁶³⁵ AA. VV. Tratado sobre la Ley general tributaria ... ya citada, página 1060.

porcentaje de la sanción a imponer correspondiente a la infracción tributaria grave se incrementa entre 10 y 50 puntos, con arreglo a los siguientes criterios:

- Cuando el sujeto pasivo se niegue reiteradamente a aportar los datos, informes, justificantes y antecedentes que le sean requeridos a lo largo del procedimiento y, como consecuencia de ello, la Administración tributaria no pueda conocer la información solicitada, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 30 y 40 puntos.
- Cuando el sujeto pasivo no comparezca, habiendo sido requerido para ello, al menos tres veces, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 20 y 30 puntos, si bien cuando de la incomparecencia reiterada se derive la necesidad de efectuar la regularización sin la presencia del obligado tributario, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 40 y 50 puntos.
- En otros supuestos de resistencia, negativa u obstrucción distintos de los anteriores, el porcentaje de la sanción a imponer se incrementará entre 10 y 30 puntos.

b) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. Este criterio sirve para graduar tanto las infracciones simples como las graves:

- Si la infracción es simple se gradúa por el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados, incrementándose la cuantía de la sanción mínima, al menos, en un importe equivalente al 25 por ciento de la sanción máxima prevista para la infracción de que se trate.
- La infracción grave se gradúa en función de dos medios fraudulentos –anomalías sustanciales en la contabilidad y facturas falsas– y por la comisión de la infracción por medio de persona interpuesta: las anomalías sustanciales en la contabilidad gradúan la sanción entre 25 y 35 puntos si el incumplimiento de la obligación de llevanza es absoluto, entre 35 y 45 puntos la llevanza de contabilidades diversas y entre 20 y 25 puntos la llevanza incorrecta; el empleo de facturas falsas incrementa la sanción entre

35 y 50 puntos, si bien no se aprecia esta circunstancia cuando la incidencia conjunta de los documentos o soportes falsos o falseados en relación con la deuda tributaria descubierta sea inferior al 10 por ciento de ésta; por último, la utilización de personas interpuestas incrementa la sanción entre 35 y 50 puntos porcentuales.

c) La ocultación. El concepto legal que maneja la normativa foral –similar a la estatal– sirve para incrementar la sanción por la comisión de una infracción grave entre 10 y 25 puntos, determinándose dicho incremento en función de la disminución en la deuda tributaria que se derive de los datos ocultados, con arreglo a los siguientes criterios: a) si la deuda tributaria resulta disminuida en un 10 por ciento o menos, no se incrementa el porcentaje de la sanción; b) si la disminución de la deuda tributaria excede del 10, 25, 50 o 75 por ciento, el porcentaje de la sanción se incrementa en un 10, 15, 20 o 25 puntos, respectivamente. El artículo 19 del Decreto foral 153/2001 aclara que “no se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria derivándose la disminución de la misma de una incorrecta aplicación, por el sujeto infractor, de la normativa tributaria”.

d) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración. Este criterio sólo se emplea para graduar infracciones simples, aclarando el artículo 14.1.c) del Decreto foral 153/2001 los siguientes extremos:

- Cuando concorra esta circunstancia la cuantía de la sanción mínima prevista se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 5 por 100 de la sanción máxima si el retraso en el cumplimiento de la obligación no hubiera excedido de 3 meses; en un 10 por 100 si el retraso fuera de 3 a 6 meses y en un 15 por 100 si el retraso fuera superior a 6 meses.
- Cuando la sanción se imponga por cada dato omitido, falseado o incompleto, la cuantía de la sanción mínima prevista a tal efecto se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 0.50, 1 o 1.50 por

ciento de la sanción máxima prevista para cada dato omitido, falseado o incompleto, en función de que el retraso no hubiera excedido de 3 meses, fuera de 3 a 6 meses o superior a 6 meses.

e) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria. Este criterio sólo se emplea para graduar infracciones simples, señalando el Decreto foral 153/2001 toda una serie de obligaciones o deberes formales con trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, y, disponiendo que “para la aplicación de este criterio se tomará en cuenta, en el incumplimiento de los deberes u obligaciones mencionados anteriormente, el volumen de operaciones del sujeto obligado y el número y entidad de los datos, cargos o abonos, omitidos, falseados o incompletos, así como la incidencia que este incumplimiento pueda determinar en la situación tributaria de otros contribuyentes afectados por el mismo”.

B. Comunidad Autónoma del País Vasco

Las tres provincias gradúan las sanciones tributarias en función de la comisión repetida, ya vista, de la ocultación y de la utilización de medios fraudulentos, además, Álava y Guipúzcoa añaden la especial colaboración del interesado durante las actuaciones inspectoras, mediante la aportación espontánea de datos de difícil obtención para la Administración tributaria y que comporten un incremento de la deuda tributaria.

a) Ocultación. Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción sancionable con multa pecuniaria proporcional, el porcentaje de la sanción se incrementa entre 15 y 50 puntos porcentuales. Esta horquilla es igual para las tres Diputaciones forales, y el incremento se determina en función de la disminución en la deuda tributaria que se derive de los datos ocultados, con arreglo a una escala que varía en cada territorio, por ejemplo, Vizcaya incrementa la sanción en un 15, 20, 30, 40 y 50 por ciento, cuando la incidencia en la

cantidad dejada de ingresar o en la indebidamente devuelta representa menos de un 30 por ciento, desde un 30 a un 50 por ciento, desde un 50 a un 65 por ciento, desde un 65 a un 80 por ciento y desde el 80 por ciento, respectivamente.

b) Utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas. Al igual que en la normativa estatal, se consideran medios fraudulentos las anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de facturas falsas y la utilización de personas o entidades interpuestas, incrementándose la sanción entre 25 y 100 puntos porcentuales, las diferencias se encuentran en los respectivos porcentajes o escalas que se utilizan para graduar los citados medios fraudulentos, pues varían en cada territorio, por ejemplo:

- En lo atinente a las anomalías sustanciales en la contabilidad, el incumplimiento absoluto incrementa la sanción en 50 puntos porcentuales en Álava y Guipúzcoa y en 75 en Vizcaya, la llevanza de contabilidades diversas incrementa la sanción en 60 puntos porcentuales en Álava y Guipúzcoa y en 100 en Vizcaya, y, la llevanza incorrecta se gradúa en función de una escala que difiere en cada territorio, por ejemplo, Álava incrementa la sanción en 25, 35 y 45 puntos porcentuales cuando la incidencia de la llevanza incorrecta representa entre un 15 y un 25, entre un 25 y un 50, y, más del 50 por ciento de la base de la sanción, respectivamente.
- La escala relativa al empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados es diferente en cada territorio, por ejemplo, Guipúzcoa incrementa la sanción en un 25, 45 y 65 por ciento cuando la incidencia de este medio fraudulento represente entre el 10 y el 25, entre el 25 y el 50, y, más del 50 por ciento de la base de la sanción, respectivamente.
- La escala relativa a la utilización de persona o entidad interpuesta es la misma en Álava y en Guipúzcoa, incrementándose la sanción en 50, 60 y 75 puntos porcentuales cuando la incidencia de este medio fraudulento supone

el 25, entre el 25 y el 50, y, más del 50 por ciento de la base de la sanción, respectivamente.

c) La especial colaboración del interesado. Este criterio de graduación exige la colaboración del sujeto inspeccionado durante las actuaciones inspectoras, mediante la aportación espontánea de datos de difícil obtención para la Administración tributaria y que comporten un incremento de la deuda tributaria. Este criterio de graduación sólo se aplica en Álava y en Guipúzcoa

XI. La condonación de sanciones tributarias

Aunque actualmente la condonación de sanciones tributarias sólo está vigente en el País Vasco, creemos que su supresión fue un error ya que servía para atemperar el rigor de determinadas sanciones tributarias, posibilitando que los sujetos sancionados pudieran seguir ejerciendo su actividad económica. La condonación de sanciones tributarias, como afirma Checa González⁶³⁶, tiene su fundamento en la equidad (Cc Art. 3.2), entendida ésta como un elemento correctivo de la legalidad, para así atenuar el rigor del Derecho positivo en el momento de su aplicación a las circunstancias y al caso concreto.

Esta institución, emparentada con el derecho de petición, no ha dejado indiferente a la doctrina que se ha pronunciado en términos contradictorios, entre sus defensores podemos citar a Fernando Cervera Torrejón⁶³⁷ que comentando el procedimiento económico-administrativo señala que el riguroso régimen actual de las sanciones tributarias (hasta el punto que plantea serias dudas sobre el carácter meramente retributivo de la pena elaborado por la dogmática del Derecho penal) ha provocado en la práctica tal necesidad de mitigarlo que en la actualidad empieza a ser habitual la existencia ante los órganos económico-administrativos de más solicitudes de condonación de sanciones que

⁶³⁶ Clemente Checa González. “La condonación graciable de sanciones tributarias”. *Quincena Fiscal*, nº 7/1993.

⁶³⁷ AA.VV. *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma ...* ya citada, página 1712.

reclamaciones propiamente dichas, y, entre sus detractores destaca Albiñana García-Quintana que en el prólogo a la obra de Martínez Lafuente⁶³⁸ sobre condonación de sanciones, señala: “La condonación graciable de las sanciones tributarias subsiste en nuestro ordenamiento jurídico positivo en cuanto la comunidad política es poco sensible a las virtudes sociales. Según vaya avanzando la idea –por otra parte poderosa e incontestable– de que toda infracción tributaria –en su acepción correcta– constituye un comportamiento antisocial, con quebranto de la renta disponible de los demás ciudadanos, pues el infractor endosa a los demás su cuota de financiación o sostenimiento de los gastos públicos, se admitirá y se defenderá la sanción con el mismo sentido reprobatorio y con la misma justificación retributiva que tienen las demás conductas inmorales o injustas”. Sin embargo, es indubitado que las sanciones no financian los gastos públicos, por lo que esta institución nunca debió desaparecer, cuestión distinta es el uso que se haga de ella o el alcance de la misma, pues la condonación puede ser total o parcial.

En principio podría pensarse, como apuntan González Pérez y Toledo Jaudenes⁶³⁹, que los actos que imponen sanciones, al ser actos de gravamen, podrían ser revocables libremente sin sujeción a procedimiento formal alguno, no obstante, por considerar que los principios de legalidad, igualdad ante las cargas públicas y deber de contribuir con arreglo a la capacidad económica del contribuyente impiden la libre revisión de actos que sancionan el incumplimiento de deberes tributarios, la condonación de éstos se ha sometido a unos requisitos y procedimiento que no se dan en la revisión de otros actos de gravamen, por ello, frente a una sanción tributaria, como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2002 (3ª, recurso 7141/1996), el infractor castigado tiene en nuestro ordenamiento dos caminos o dos vías, una, alzarse contra ella impugnándola a través de los recursos, administrativos y jurisdiccionales, que en cada caso procedan, otra, aceptar la sanción y, hecho esto, cumplirla o pedir su

⁶³⁸ Antonio Martínez Lafuente. *La condonación de las sanciones tributarias*. IEF. Madrid 1980, página 13.

⁶³⁹ Jesús González Pérez y Julio Toledo Jaudenes. *Comentarios al Reglamento de procedimiento económico-administrativo*. Editorial Civitas. Madrid 1983, página 857.

condonación, remisión o perdón, pero si opta por esta segunda solución, no es coherente con sus propios actos, ni con la decadencia de derechos que los mismos, por previsión legal, suponen, pretender atacar la decisión graciable denegatoria con razonamientos que sólo hubieran sido procedentes contra el acto expresamente consentido y que, es más, se refieren, según antes se destacó, a circunstancias tenidas ya en cuenta –o debidas haber sido tenidas en cuenta– al graduar e imponer la sanción nueva. Ninguna diferencia esencial existe aquí entre el Derecho sancionador tributario y el resto del ordenamiento punitivo, a no ser que en aquel existe la institución del “acto administrativo consentido y firme” que no tiene cabida en el ámbito penal.

El primitivo artículo 87 de la LGT distinguía entre una condonación automática aplicable, en su caso, a cualquier contribuyente, y otra graciable aplicable únicamente a los contribuyentes que la solicitasen, la primera, constituía un auténtico derecho que no podía denegar la Hacienda pública⁶⁴⁰, la segunda, de concesión discrecional, era problemática pues requería –hasta la entrada en vigor de la Ley 25/1995– que el instante renunciase expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo, añadiendo el artículo 128.3 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento de procedimiento económico-administrativo que “contra las resoluciones que se dicten en materia de condonación de sanciones no se dará recurso alguno”, lo que chocaba frontalmente con el derecho a la tutela judicial efectiva⁶⁴¹. Al respecto, apunta Olea Godoy⁶⁴² que en el devenir

⁶⁴⁰ Por ejemplo, el artículo 88 de la Ley 230/1963 condonaba automáticamente en un 50 por ciento las multas por infracciones simples cuando el sancionado sin requerimiento previo de la Administración cumplía sus obligaciones, aunque lo hiciese fuera de plazo; dicha condonación automática del 50 por ciento también alcanzaba, como sabemos, a las infracciones de omisión o defraudación cuando el sujeto pasivo o el responsable daba su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formulaba.

⁶⁴¹ Es doctrina del Tribunal Constitucional que los derechos fundamentales son permanentes e imprescriptibles, pero ello es perfectamente compatible con el establecimiento de límites temporales dentro del ordenamiento para el ejercicio de las correspondientes acciones; asimismo, la irrenunciabilidad de tales derechos no impide tampoco la voluntaria y transitoria renuncia al ejercicio de las acciones en pos de unos beneficios graciabiles cuyo eventual logro es para el interesado más ventajoso que el que pudiera resultar de aquel ejercicio (STC 7/1983, de 3 de octubre).

administrativo en el que se incardina la petición de condonación se dictan dos actos diferentes, de un lado, aquel en que se impone la sanción, de otro, necesariamente posterior, aquel en que la Administración concede o deniega la petición de condonación solicitada por el administrado, señalando el citado autor que la renuncia al recurso sólo afecta al primero.

La redacción original del artículo 89 de la LGT de 1963 disponía:

“Uno. La condonación graciable se concederá discrecionalmente por el Ministro de Hacienda que la ejecutará directamente o por delegación. Será necesaria la previa solicitud de los sujetos pasivos o responsables que no sean reincidentes y que renuncien expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo.

Dos. Esta condonación podrá hacerse compatible en casos excepcionales con la reducción automática antes regulada, con excepción de la parte que corresponda en la misma a los partícipes, según las leyes o reglamentos”.

La Ley 10/1985 elimina el requisito de la reincidencia y el de la compatibilidad con la reducción automática, pero añade que, en ningún caso, será efectiva hasta su publicación en el Boletín Oficial del Estado. En lo relativo a la condonación graciable, el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril) declaró: “Con un texto que en lo sustancial no difiere de la redacción anterior, el artículo 89.2 prescribe la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación para poder solicitar la condonación graciable de la sanción tributaria; con ello el legislador pretende agilizar y flexibilizar el cobro de las deudas tributarias, debiendo entenderse que la condonación afecta sólo a la sanción y no al resto de la deuda tributaria. Pero, desde la perspectiva del sujeto responsable, es claro que esta abstención en el ejercicio de impugnaciones no supone una renuncia al derecho a la tutela judicial efectiva, lo que sería en sí mismo inconstitucional, dado el carácter irrenunciable e indisponible de este derecho fundamental, sino simplemente al uso de tal derecho y de las acciones en que se manifiesta por un

⁶⁴² Wenceslao Francisco Olea Godoy. “La impugnación de las resoluciones sobre condonación de sanciones tributarias”. *Gaceta Fiscal*, nº 15/1991.

período de tiempo y en relación con un acto administrativo concreto. Y la razón de tal renuncia es similar a la del supuesto anteriormente examinado, pues aquí se trata también de obtener un beneficio al que no se tiene derecho alguno –la condonación en forma graciable de la sanción– a cuyo fin es preciso satisfacer la carga de la previa renuncia a impugnar la liquidación practicada. En la medida en que tal sacrificio no resulta desproporcionado, se adopta libremente por el interesado y con el mismo se obtiene un beneficio graciable, que es el que mejor conviene a los intereses del peticionario de la condonación, no hay transgresión de derecho fundamental alguno”.

Eseverri Martínez⁶⁴³ discrepa del criterio del Tribunal Constitucional pronunciándose en estos términos: “No comparto el razonamiento del Tribunal, pues si, como él mismo manifiesta los derechos fundamentales son imprescriptibles e irrenunciables, por una parte, no cabe entender que se dé, una renuncia temporal al ejercicio de un derecho fundamental cuando se solicita el perdón de la sanción tributaria pues para este acto administrativo específico, la renuncia a la acción conlleva, a su vez, la renuncia definitiva del derecho, habida cuenta de que la ley cercena la posibilidad de alegar aquello que convenga a los intereses del presunto infractor y de hacerlo, además, ante el órgano que por esencia está llamado a juzgar los comportamientos ciudadanos y de los órganos de la Administración. Por otra parte, no entiendo tampoco la diferencia de matiz apreciada por el Tribunal entre la renuncia al derecho subjetivo y la renuncia al ejercicio de las acciones en pos de unos beneficios graciales, puesto que la renuncia al ejercicio del derecho –la renuncia a accionar– conlleva la renuncia al derecho fundamental de someterse al juicio de un Juez o de un Tribunal. Por último, no comparto la idea de que el libre ejercicio por el interesado de la renuncia para lograr un beneficio más ventajoso, sea razón suficiente para que el derecho de tutela se vea neutralizado, semejante razonamiento parte de una hipótesis que considero errónea al advertir la existencia de una ventaja –estimo que inexistente– y que consiste en pretender el perdón de la sanción, pero si la

⁶⁴³ Ernesto Eseverri Martínez. “¿Es justiciable la condonación de sanciones?”. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 38/1994.

petición no es atendida, ¿dónde queda la supuesta ventaja? A lo que parece el Tribunal Constitucional considera como ‘ventaja’ lo que, también, es un derecho ciudadano: el de dirigirse a los órganos de la Administración ejercitando una petición (CE Art. 29)”.

La Ley 25/1995 da nueva redacción al artículo 89, cuyo apartado 2 es del siguiente tenor:

“Las sanciones tributarias firmes sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda. La solicitud se formulará previa petición del interesado por el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o por sus Delegados especiales cuando la ejecución de la sanción impuesta afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado”.

A la vista de esta última redacción, la condonación de las sanciones tributarias presentaba, hasta su supresión, las siguientes características:

- La sanción tributaria debía ser firme, lo que suponía que ya no era necesario renunciar expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo, es decir, era compatible la impugnación vía recursos y posteriormente solicitar la condonación graciable.
- La condonación es un acto graciable que se concede discrecionalmente, por lo que debe estar motivada (LRJPAC Art. 54.1.f), actual 35.1.f) de la Ley 39/2015).
- La solicitud, previa petición del interesado, sólo podían realizarla el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o sus Delegados especiales, quienes valorarán la oportunidad de remitir el expediente al Ministro.

- La condonación era competencia del entonces Ministro de Economía y Hacienda quien la ejercía personal y discrecionalmente, sin posibilidad de delegar la misma en los Tribunales económico-administrativos.
- El instante debía probar que la sanción impuesta afectaba grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien producía grave quebranto para los intereses generales del Estado, es decir, la justificación era por completo ajena a sus circunstancias personales.
- En el supuesto de condonación total, si la sanción hubiese sido ingresada, lo máximo que se puede devolver es la propia sanción, pues como afirma Casana Merino⁶⁴⁴, en estos supuestos de condonación graciable no puede devolverse más de lo que se condona, la sanción, no las demás cantidades ingresadas como consecuencia de la falta de pago en período voluntario, ya que no existe ningún ingreso indebido, sino que estamos en presencia de un ingreso en principio debido.

La verdadera naturaleza de esta institución, en el régimen anterior a la Ley 25/1995, ha quedado magistralmente expuesta en las sentencias del Tribunal Supremo de 25 mayo de 1994 (3ª, recurso 1963/1993) y 24 de septiembre de 1996 (3ª, recurso 5489/1993), cuya doctrina reproducimos: “Es preciso profundizar en la diferencia que pueda existir entre acto graciable y acto estrictamente discrecional, partiendo de la base de que el acto graciable es un ‘plus’ dentro de la categoría de actos discrecionales. No otra cosa se desprende de la propia dicción literal del antes mencionado artículo 89.2 de la Ley general tributaria, tanto en su versión de 1985 como en la actualmente vigente que ha introducido la Ley 25/1995, de 20 de julio. En efecto: en uno y otro texto, se hace referencia expresa a que ‘las sanciones tributarias sólo podrán ser condonadas en forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda’. Esta alusión a la discrecionalidad revela, bien a las claras, que lo graciable se inscribe, en principio, dentro del ámbito del ejercicio

⁶⁴⁴ Fernando Casana Merino. *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*. Ediciones La Ley. Madrid 1992, página 86.

de potestades discrecionales y éstas se dan, como es bien sabido y dice con toda exactitud la exposición de motivos de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando el ordenamiento atribuye a ‘algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público’. Su control jurisdiccional no solo no está proscrito, sino que, antes al contrario, afecta a sus elementos reglados y, entre ellos, a la existencia misma de la potestad, a su extensión –también, en términos de la mencionada exposición de motivos, restringida a alguno o algunos de los elementos del acto, nunca a todos–, a la competencia para actuarla y al fin, que, en todo caso, ha de ser un fin público. El acto graciable, en cambio, dentro del marco de la discrecionalidad como se ha dicho, tiene elementos reglados, no solo los expresamente referidos al reconocimiento legal de la potestad de condonación, a su ámbito, circunscrito a las sanciones tributarias, al órgano al que aquélla se atribuye, que son aspectos claramente definidos en el tan invocado artículo 89.2 de la Ley general tributaria, sino, singularmente, al procedimiento para materializarla, que, por imperativo del artículo 128 del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas en la versión vigente hasta el actual de primero de marzo del año en curso, ha de seguir los trámites previstos para las propias reclamaciones, inclusive con la significativa posibilidad de que los interesados puedan pedir la suspensión de la ejecución de las sanciones en la forma y condiciones previstas, asimismo, para la suspensión de la ejecución de los actos impugnados. La diferencia consiste en que, cuando se trata del ejercicio de la potestad de gracia, el núcleo básico del acto decisorio, muy concreto por cuanto se lleva dicho, se deja a la libre apreciación del órgano a quien se reconoce la potestad, presupuesta, como es lógico, su finalidad no espuria, sin que al adoptarlo –el acto de decisión, se entiende– deba ajustarse a los mismos criterios que aplica cuando decide sobre la validez o nulidad de actos administrativos que puedan afectar a derechos preexistentes en la órbita jurídica del interesado. Lo contrario significaría tanto como atribuir, gratuitamente, al peticionario de una condonación graciable un auténtico derecho subjetivo a obtenerla, solución ésta que, como ha declarado ya esta Sala en sentencia de 25 de mayo de 1994,

desvirtuaría la propia naturaleza de la potestad graciable, convirtiendo lo que no es otra cosa que un acto de liberalidad en, como acaba de decirse, un auténtico derecho subjetivo a obtener la condonación siempre que se dieran determinadas condiciones, como podrían ser, en el caso de liquidaciones tributarias con sanción, la concurrencia de circunstancias tales como la colaboración con la Administración de parte del sujeto pasivo, la ausencia de dolo o intencionalidad en la comisión de la infracción tributaria, el tratarse de una simple discrepancia de interpretación jurídica en la calificación de hechos imponibles o en la concreción de bases o tipos, etc. Tales circunstancias, conforme a lo dispuesto en la Ley general tributaria, en la versión aquí aplicable y en la actualmente vigente –artículo 82–, constituyen elementos esenciales para la graduación de las sanciones tributarias, incluida la conformidad del infractor con la propuesta de regularización que se le formule, que hoy constituye un supuesto autónomo de reducción –artículo 82.3 de la antes citada ley–, pero no puede pretenderse que desplieguen una efectividad duplicada, es decir, no sólo a la hora de determinar la sanción, sino también a la de solicitar su perdón. Inclusive cabe mantener que, si se trata de elementos decisivos para el cálculo de la sanción dentro de los márgenes legales, en buena lógica no pueden volver a ser tenidos en cuenta cuando se está en el ámbito de la condonación o, al menos, sin que concurra algún otro elemento nuevo que la haga aconsejable. En este sentido, es cierto que la modificación de la Ley general tributaria llevada a cabo por la de 26 de abril de 1985 suprimió la exigencia de excepcionalidad para compatibilizar la condonación graciable, o propiamente dicha, con la reducción automática al 50 por ciento en casos de conformidad del sujeto pasivo o responsable, que preveía la inicial redacción de 1963. Pero no es menos cierto que esa supresión no puede interpretarse, sin más, como una ampliación de márgenes para otorgar la condonación. Y ello por dos razones. La primera, porque la impropia llamada condonación automática, que atribuía al sujeto pasivo o responsable, como queda dicho, un derecho subjetivo a obtener la reducción por el solo hecho de manifestar su conformidad, fue sacada, en la reforma mencionada, del marco de la condonación para convertirla en un elemento de graduación de la sanción,

con lo que, en realidad, lo que se hizo fue potenciar el carácter graciable de aquella. La segunda, porque la reciente modificación de la Ley general tributaria, operada por la 25/1995, lo que ha hecho ha sido endurecer las condiciones de otorgamiento de la gracia, por cuanto esta podrá, sí, seguir siendo concedida, con ese carácter y discrecionalmente, por el Ministro de Economía y Hacienda, previa petición del interesado y a solicitud del Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o de sus Delegados especiales –ya al margen, por tanto, del procedimiento económico-administrativo, cuyo Reglamento de 1 de marzo de 1996 no prevé la tramitación de las peticiones de condonación entre los procedimientos especiales–, pero solo ‘cuando la ejecución de la sanción impuesta afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado’. No parece lógico, pues, interpretar que entre el inicial criterio restrictivo de la Ley general tributaria y el todavía más riguroso contemplado en su redacción final hubiera un período de tiempo en que se permitiera una anómala reduplicación de los efectos a desplegar por circunstancias ya tenidas en cuenta por la Administración al imponer la sanción (...)”.

A fecha actual, como decíamos, este instituto sólo está vigente en las provincias vascongadas –Navarra, de hecho nunca lo ha necesitado, pues ningún interés tiene en sancionar a sus contribuyentes–, habiendo desaparecido en territorio común al no haber regulado dicha institución la Ley 58/2003 –norma tributaria dictada en plena expansión económica–, sin embargo, pese a su carácter polémico, sería conveniente restaurarla para paliar los efectos de la crisis financiera e inmobiliaria⁶⁴⁵ y conceder una segunda oportunidad a aquellos

⁶⁴⁵ En España el pistoletazo de salida de la actual crisis financiera e inmobiliaria lo marca la Ley 8/2007, de 28 de mayo, del suelo (derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio y este por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre) que valoraba el suelo urbanizable como si fuera rústico, señalando el legislador en su exposición de motivos: “Con independencia de las clases y categorías urbanísticas de suelo, se parte en la ley de las dos situaciones básicas ya mencionadas: hay un suelo rural, esto es, aquél que no está funcionalmente integrado en la trama urbana, y otro urbanizado, entendiendo por tal el que ha sido efectiva y adecuadamente transformado por la urbanización. Ambos se valoran conforme a su naturaleza, siendo así que sólo en el segundo dicha naturaleza integra su destino urbanístico,

empresarios y trabajadores que, habiendo perdido todo su patrimonio, tienen deudas con la Hacienda pública, sin olvidar los argumentos relativos a la equidad. Ahora bien, debemos despejar dos incógnitas, la primera, si la condonación total o parcial de la sanción tributaria, puede ir en contra del Derecho de la Unión Europea, la segunda, si la condonación parcial es un criterio de graduación.

Respecto de la primera cuestión, ya hemos visto que la competencia sancionadora de la Unión Europea, ya se trate de competencias exclusivas o compartidas, se ha relegado a los Estados miembros, que la ejercitan con total autonomía; sin embargo, el problema podría surgir si la condonación total o parcial imposibilitase que la sanción fuese eficaz, proporcionada o disuasoria, en cuyo caso la legislación doméstica vulneraría el Derecho de la Unión Europea. No obstante, tal y como está pensado este instituto –nos referimos a su carácter excepcional– es poco probable que su implantación vulnerase el Derecho comunitario. Tampoco parece que la condonación de sanciones tributarias afecte al derecho de la competencia, ya que la jurisprudencia comunitaria viene excluyendo la consideración de ayudas de Estado a las quitas concursales⁶⁴⁶.

Respecto de la segunda cuestión, aunque a efectos prácticos el resultado es similar, la condonación parcial no la podemos considerar como un criterio de graduación, dado su carácter discrecional; además, la condonación, en su caso, se otorga fuera del procedimiento sancionador por un órgano superior al competente para la resolución del mismo.

Las Diputaciones forales del País Vasco presentan una legislación uniforme que viene caracterizada por las siguientes notas:

porque dicho destino ya se ha hecho realidad. Desde esta perspectiva, los criterios de valoración establecidos persiguen determinar con la necesaria objetividad y seguridad jurídica el valor de sustitución del inmueble en el mercado por otro similar en su misma situación”.

⁶⁴⁶ Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica de 29 de abril de 1999, en el asunto C-324/96, Tubacex contra Comisión, así como la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 11 de julio de 2002, en el asunto T-152/99, Hijos de Andrés Molina, SA contra Comisión.

- Sólo cabe la condonación graciable, total o parcial, de las sanciones firmes, debiendo solicitarse la misma en el plazo de un mes desde que la sanción adquirió firmeza.
- El órgano competente para su resolución es el Diputado foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos que la concederá discrecionalmente.
- En la instancia, entre otros datos, se harán constar los hechos, razones y súplica en que se concrete la petición, pero si la misma se basa en razones que afectan al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales, la solicitud deberá ir acompañada de una memoria pormenorizada que justifique la concurrencia de dichas circunstancias. En este supuesto la solicitud deberá ser informada previamente por el Director de Hacienda.
- Contra la resolución que ponga fin al procedimiento no cabe la interposición de recurso ni reclamación alguna, si bien ya sabemos que esta restricción vulnera la tutela judicial efectiva.

CONCLUSIONES GENERALES

La investigación del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario nos ha permitido obtener las siguientes conclusiones.

I. La Constitución española otorga al Estado el *ius puniendi* en su doble faceta penal y administrativa, luego, fue el propio constituyente quien habilitó a la Administración pública para ejercer la potestad sancionadora, si bien la atribución concreta, su ejercicio, debe realizarse mediante norma con rango de ley. Por su parte, La Hacienda pública debe respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes reconocidos en la Constitución y servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho: el fin de la Hacienda pública es implementar un sistema tributario justo. Deben cohonestarse ambas premisas de orden constitucional, el ejercicio de la potestad sancionadora de la Hacienda pública y el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes; de hecho, el ejercicio de dicha potestad viene limitada por los principios del derecho sancionador, convertidos en auténticos derechos subjetivos del administrado cuando a éste se le inicia un procedimiento sancionador.

II. La Ley 57/2003 atribuyó a las Entidades locales la potestad sancionadora en aquellas materias en las que la legislación sectorial no se la había otorgado; sin embargo, la potestad sancionadora no constituye un título competencial de las Comunidades Autónomas. El régimen sancionador tributario regulado en el Título IV de la LGT se aplica a todas las Administraciones tributarias de régimen común, ya sean autonómicas o locales.

III. Las cuantías de las sanciones administrativas y penales son independientes, no siendo infrecuente que las primeras superen a las segundas; cuando las administrativas están generalizadas, por ejemplo, las sanciones de tráfico y las tributarias, se convierten en auténticos impuestos. Esta fuerza expansiva de la

potestad sancionadora de la Administración tiene un fin espurio, cual es, allegar recursos a las maltrechas arcas públicas. Los tributos financian los gastos públicos, las sanciones son un castigo, por lo que si se sanciona para recaudar se incurre en desviación de poder. Sin embargo, las sanciones administrativas son compatibles con la reparación del daño causado y con la indemnización de daños y perjuicios.

IV. El legislador, en ocasiones, asigna al administrado la tarea que debiera asumir la Administración, por ejemplo, la gestión tributaria actualmente corre a cargo del contribuyente, limitándose la Administración a comprobar, investigar, liquidar y sancionar, que no es poco.

V. El Derecho penal no es fuente supletoria del ordenamiento tributario, sin embargo, sus principios se aplican con matices en el ámbito sancionador tributario, por lo que las infracciones tributarias son, desde el punto de vista ontológico, esencialmente iguales a los delitos, de igual forma que las sanciones tributarias se asemejan a las penas. No obstante, mientras el Derecho penal se basa en el principio de intervención mínima, el Derecho tributario sancionador persigue la intervención máxima, pues todo es sancionable.

VI. El bien jurídico protegido es el Erario público, tanto desde el punto de vista penal como administrativo, si bien, también se protege al tributo en sí, en cuanto instrumento al servicio de la política económica.

VII. Las sanciones tributarias quedan extramuros de la relación jurídico-tributaria, pues ni el presunto infractor es obligado tributario, ni las sanciones son tributos, ya que no forman parte de la deuda tributaria, ni tienen la consideración de obligaciones accesorias. La buena fe se presume, la culpabilidad se prueba. Todas las actuaciones de la Administración tributaria son regladas estando prohibida toda negociación o transacción con los derechos de la Hacienda pública, ya sean impuestos, en sus diferentes fases de gestión, inspección y recaudación, ya sea condonando total o parcialmente sanciones, correspondiendo la revisión de las mismas a la jurisdicción contencioso-administrativa, que se rige

por el principio dispositivo, luego no investiga, se limita a efectuar un mero control de legalidad.

VIII. La LGT da una importancia extraordinaria a los principios generales del derecho, regulados en el Capítulo I del Título I y en el Capítulo I del Título IV, estos últimos referidos a la potestad sancionadora. Los principios generales del derecho se aplican de forma diferente al resto de normas jurídicas, y, en caso de conflicto prevalece el más proporcional, el que mayor ponderación racional tenga.

IX. El principio de legalidad presenta una doble garantía: material, de alcance absoluto denominada tipicidad; y formal, de alcance relativo, pues el reglamento, en materia sancionadora, puede completar la ley. El principio de tipicidad presenta una cuádruple vertiente: *lex previa, certa, scripta y stricta*. La analogía *legis* está prohibida en materia sancionadora, no así la analogía *iuris*, si beneficia al presunto infractor. El principio de responsabilidad está mal planteado por la LGT, ya que el mismo engloba tres requisitos, imputabilidad, reprochabilidad y culpabilidad, sin embargo, la citada norma lo utiliza fundamentalmente para regular los supuestos de sucesión y derivación de la deuda tributaria. El principio *non bis in ídem* prohíbe que una infracción pueda ser castigada dos veces, ya concurren varias sanciones penales, varias sanciones administrativas o una sanción penal y otra administrativa, cuando haya identidad de sujetos, objeto y causa. La Constitución sólo garantiza la irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales, pero la regla inversa, esto es, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables para el sujeto infractor, no viene impuesta por la Constitución, por lo que se trata de una materia de legalidad ordinaria, no susceptible de un hipotético recurso de amparo.

X. En el procedimiento inspector, si se respetan las reglas del *onus probandi*, el sujeto inspeccionado no se autoincrimina, pero la Hacienda pública le incrimina, pues son los objetivos de la Inspección de los Tributos son eminentemente recaudatorios, por lo que la Hacienda pública actúa con mala fe ya que considera

que el sujeto inspeccionado es un defraudador, vulnerando su presunción de inocencia. En dicho procedimiento se garantiza el derecho de defensa del sujeto inspeccionado, pero como la prueba del procedimiento sancionador se obtiene en el citado procedimiento inspector, se vuelve a vulnerar la presunción de inocencia.

XI. Es desproporcionado que todas las infracciones tributarias, ya sean muy graves, graves o leves, tengan el mismo plazo de prescripción. También es desproporcionado que todas las sanciones prescriban a los cuatro años.

XII. El principio de proporcionalidad, como todo principio general del derecho, informa la totalidad del ordenamiento jurídico y, aunque tuvo su origen en el Derecho penal, actualmente se proyecta tanto al derecho público como al privado, en este último ámbito anclado en el abuso de derecho. El citado principio no se menciona expresamente en la Constitución, aunque sí ha tenido reconocimiento en la legislación ordinaria, en concreto, en las Leyes 30/1992 y 58/2003, siendo muy significativa la nueva redacción que le ha dado el artículo 29 de la Ley 40/2015. No obstante, para considerarlo infringido, ya sea por el legislativo, por el ejecutivo o en sede judicial, habrá que detectar algún precepto constitucional vulnerado por dichos poderes (primer *posterius*). Dos son los presupuestos del principio de proporcionalidad, uno de carácter formal, constituido por el principio de legalidad, otro de carácter material, identificado con el fin, con la justificación teleológica. Los requisitos del citado principio son la competencia del órgano sancionador y la motivación de la sanción y sus elementos, actualmente recogidos en el artículo 29 de la Ley 40/2015, que la medida se útil, necesaria y proporcional.

XIII. El Derecho penal respeta el principio de proporcionalidad, ya que todas las penas oscilan entre un mínimo y un máximo, la cual se determina en función del grado de ejecución del delito, según la forma de participación y de las circunstancias modificativas de la responsabilidad. Desde el punto de vista de la restricción de los derechos fundamentales, la medida debe estar prevista en una

ley orgánica y motivada por el Juez competente, además de ser útil, necesaria y proporcional en sí misma.

XIV. El Derecho administrativo, antes con la Ley 30/1992 y ahora con las Leyes 39/2015 y 40/2015, respeta el principio de proporcionalidad, tanto en lo que respecta a las medidas cautelares como a los medios de ejecución forzosa y al régimen sancionador, si bien las leyes publicadas en 2015 presentan importantes novedades respecto del principio de proporcionalidad: la Ley 39/2015, en la regulación de la iniciativa legislativa y reglamentaria señala que “en virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios” (LPAC Art. 129.3), por su parte, la Ley 40/2015, en lo atinente al principio de intervención establece que “las Administraciones públicas que, en el ejercicio de sus respectivas competencias, establezcan medidas que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, deberán aplicar el principio de proporcionalidad y elegir la medida menos restrictiva, motivar su necesidad para la protección del interés público así como justificar su adecuación para lograr los fines que se persiguen, sin que en ningún caso se produzcan diferencias de trato discriminatorias” (LRJSP Art. 4.1). En lo referente a los principios del derecho sancionador, regula *in extenso* el de proporcionalidad, señalando que “en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción” (LRJSP Art. 29.3).

XV. La Unión Europea, en el ejercicio de sus competencias, se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, si bien la potestad sancionadora, ya se trate de competencias exclusivas o compartidas, queda relegada a la normativa propia de los Estados miembros, excepto la compartida en materia de

defensa de la competencia, cuyas elevadas multas se consideran proporcionales en atención al bien jurídico protegido, cual es la libertad de movimientos de personas, capitales y mercancías, cuyo elemento esencial es la libre competencia.

XVI. La proporcionalidad en Derecho tributario sancionador hay que buscarla tanto en los criterios para calificar las infracciones tributarias como en la graduación de las sanciones, si bien el marketing normativo también ha vencido al principio de proporcionalidad ya que, primero, todo grado de negligencia es sancionable, segundo, la culpa se gradúa de forma aritmética, tercero, el instructor del expediente es un autómatá recaudador, cuarto, la calificación unitaria de la infracción tributaria vulnera la presunción de inocencia y, por ende, el principio de proporcionalidad, quinto, los límites, y su consecuencia inmediata, el error de salto, vulneran el principio de proporcionalidad, sexto, el límite mínimo de las sanciones tributarias puede vulnerar el principio de proporcionalidad, por último, la calificación legal de determinadas infracciones tributarias también puede vulnerar el citado principio. Una vez reconocida la responsabilidad criminal de las personas jurídicas, ante la comisión de una infracción tributaria, se debería sancionar tanto a la persona jurídica como a la física, con lo que se evitarían los problemas que surgen de las derivaciones de responsabilidad. En Derecho penal sólo son culpables las personas físicas, en Derecho tributario las personas físicas y las jurídicas. Esta antinomia debería resolverse a favor del Derecho penal, de tal forma que en el régimen sancionador tributario sólo fuesen imputables las personas físicas, si bien se sancionaría a ambas. En el análisis comparativo entre la legislación estatal y la foral, hay que destacar que Navarra sigue anclada en la Ley 25/1995 y las Diputaciones forales del País Vasco, si bien han actualizado sus respectivas legislaciones, no clasifican las infracciones tributarias, y, convierten los criterios de calificación de las infracciones tributarias en criterios de graduación de las sanciones.

XVII. Las infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191 a 193 de la LGT (las correspondientes sanciones son proporcionales, al menos, si analizamos su evolución histórica) se califican en función de los medios fraudulentos y la

ocultación. La aritmética aplicada en estas operaciones nada tiene que ver la culpabilidad del presunto infractor. Las anomalías sustanciales en la contabilidad sirven para calificar una infracción como muy grave, grave o leve. Si no hay responsabilidad criminal, el receptor de una factura falsa incurre en el tipo del artículo 191 y el emisor en el tipo del artículo 201.3. La utilización de testaferros siempre supone la comisión de una infracción tributaria muy grave, aunque en el resto de la base sólo haya comisión por simple negligencia. La ocultación debe ponderarse en función de la propia conducta del sujeto, con independencia de que la Administración pueda conocer por sí misma o por terceros los datos ocultados. Las infracciones leves están mal tipificadas, pues junto a una tipificación positiva, que es correcta, hay otra negativa, consistente en dejar de ingresar sin ocultación, lo que vulnera el principio de tipicidad. Cuando el legislador califica una sanción de muy grave, grave o leve, no significa que presume el dolo, la negligencia grave o la simple negligencia del presunto infractor, al contrario, es el instructor del expediente sancionador quien tendrá que probar y motivar el grado de culpabilidad correspondiente, con mayor motivo, cuando las infracciones las califique el instructor del expediente. La infracción por dejar de ingresar pagos a cuenta sólo se califica de grave o muy grave. La regularización encubierta siempre se califica de infracción leve.

XVIII. La infracción del artículo 192 actualmente en desuso, en el futuro, cuando la Administración liquide con los datos suministrados por el contribuyente, tendrá una eficacia recaudatoria muy importante. En el supuesto de que se haya obtenido una devolución, cuando en realidad procedía efectuar un ingreso, el presunto infractor sólo ha cometido una infracción, la tipificada en el artículo 191. La infracción tipificada en el artículo 195 tiene un desarrollo reglamentario que va más allá de lo dispuesto en la ley, la cual no aclara la calificación que tendrá la infracción subsiguiente, además, toda la aritmética que emplea poco o nada tiene que ver con la negligencia grave necesaria para cometer esta infracción. Las infracciones de los artículos 196 y 197 sancionan la imputación incorrecta de bases o deducciones en el régimen de transparencia fiscal. En este supuesto se sanciona a la sociedad transparente, sin embargo, en la atribución de

rentas se sanciona al socio o comunero. Respecto de las infracciones tipificadas en los artículos 198 y 199, el legislador considera más culpable presentar una declaración incorrecta que no presentar la misma. La infracción por no declarar bienes en el extranjero es desproporcionada por la doble punición y la elevada cuantía de las multas, además, vulnera la presunción de inocencia al identificar la no presentación del modelo 720 con la obtención de una ganancia no justificada de patrimonio, sin olvidar los problemas de irretroactividad que plantea. La infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma no vulnera el principio de proporcionalidad y respeta el principio de seguridad jurídica y el de tipicidad.

XIX. Los criterios de graduación de las sanciones tributarias no sólo se encuentran regulados en el artículo 187, al contrario, están dispersos en los diferentes artículos que tipifican las infracciones tributarias. Todos los criterios de graduación, excepto la declaración espontánea del artículo 198, son incrementalistas. No hay atenuantes. El acuerdo o la conformidad del interesado no lo consideramos un criterio de graduación, sino un criterio de reducción. Tiene naturaleza transaccional. En la comisión repetida de infracciones tributarias se debería exigir que la sanción antecedente fuera firme en vía contencioso-administrativa. En el perjuicio económico para la Hacienda pública se debería evitar el error de salto, incrementando la sanción mínima en 1 punto porcentual por cada 4 puntos de perjuicio económico. El criterio de graduación del incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación debería incluirse en el artículo 201, pues dicho criterio sólo sirve para incrementar la sanción tipificada en dicho artículo.

XX. A la hora de impugnar una sanción tributaria se deben valorar sus ventajas y sus inconvenientes, entre las primeras, que no corren intereses de demora y que no hay que avalarlas, entre los inconvenientes, que no se reduce la sanción, además de los propios de todo pleito.

XXI. El acuerdo o la conformidad del interesado, junto con los objetivos eminentemente recaudatorios de la Inspección de los Tributos, son uno de los

grandes males de nuestra Hacienda pública, pues fomentan el fraude fiscal e incentivan la economía sumergida. Para facilitar la negociación no hay trámite específico en el procedimiento inspector para que el sujeto inspeccionado pueda prestar la conformidad a la propuesta de la Inspección de los Tributos. La reducción por conformidad sólo se aplican a las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197, así como a la infracción por no declarar bienes en el extranjero y a la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, sin embargo, la reducción por pago y no impugnación se aplica a todas las infracciones.

XXII. Se debería reinstaurar la condonación de sanciones para paliar los efectos de la crisis actual, actualmente sólo vigente en el País vasco.

XXIII. Tanto en territorio común como en el País Vasco el instructor del expediente es un mero autómatas que aplica coeficientes para calificar la infracción y graduar la sanción, sin embargo, en Navarra el instructor goza de cierta libertad para individualizar la sanción.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

AA. VV. *Parte Especial del Derecho Administrativo*. Coordinador: Eduardo Linde Paniagua. Editorial Colex. Madrid, 2007.

AA. VV. *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría. Director: Sebastián Martín-Retortillo Baquer. Economía y Hacienda. Las potestades constitucionales de la Hacienda pública y su configuración jurisprudencial*. Volumen V. Editorial Civitas. Madrid, 1991.

AA. VV. *Comentarios a la Constitución*. Coordinador: Fernando Garrido Falla. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid, 1985.

AA.VV. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Coordinador: Narciso Amorós Rica. Editorial EDERSA. Madrid, 1982.

AA. VV. *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. Coordinador: Gonzalo Quintero Olivares. Editorial Thomson-Aranzadi, 5ª edición. Cizur Menor, 2005.

AA. VV. *Las instituciones del Derecho Administrativo en la jurisprudencia*. Tomo IV. Coordinador: Pascual Sala Atienza. Editorial Bosch. Barcelona, 2011.

AA. VV. *Derechos y garantías del contribuyente*. Editorial Lex Nova. Valladolid, 1988.

AA. VV. *La reforma de la Ley general tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*. Ediciones CEDECS. Barcelona, 1995.

AA. VV. *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*. Tomo I. Director: José Garberí Llobregat. Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia, 2005.

AA.VV. *Comentarios a la Ley general tributaria*. Coordinador: José Manuel Tejerizo López. Editorial Thomson-Civitas, 2ª edición. Cizur Menor, 2009.

AA. VV. *Principio de proporcionalidad y fines del Derecho penal. Estudios jurídicos en memoria de José María Lidón*. Coordinador: Juan I. Echano Basaldúa. Ediciones Deusto. Bilbao, 2002.

AA. VV. *Compendio de Derecho Penal. Parte Especial*. Volumen II. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 1998.

AA.VV. *Comentarios al Código penal español*. Tomo I. Director: Gonzalo Quintero Olivares. Editorial Aranzadi-Thomson-Reuters. Cizur Menor, 2011.

AA.VV. *Código penal concordado y comentado*. Director: Luis Rodríguez Ramos. Editorial La Ley, 4ª edición. Madrid, 2011.

AA.VV. *Manual de Derecho Penal. Parte General*. Tomo I. Editorial Thomson-Civitas. Cizur Menor, 2006.

AA.VV. *El Procedimiento Administrativo Común*. Tomo II. Coordinador: José Garberí Llobregat. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 2007.

AA.VV. *Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*. Editorial El Consultor, 2ª edición. Madrid, 2000.

AA.VV. *Guía práctica de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia y el Real Decreto 261/2008, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de defensa de la competencia*. Coordinador: Antonio Guerra Fernández. Editorial Uría Menéndez.

AA.VV. *Derecho español de la competencia*. Tomo II. Director: Miguel Odriozola. Editorial Bosch. Barcelona, 2008.

AA.VV. *Los derechos en Europa*. Coordinadora: Yolanda Gómez Sánchez. Ediciones UNED. Madrid, 2001.

AA.VV. *El Derecho de la competencia en tiempos de crisis*. Directores: Santiago Martínez Lage y Amadeo Petitbò Juan. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2010.

AA. VV. *Diccionario jurídico*. Coordinador: Juan Manuel Fernández Martínez. Editorial Thomson-Aranzadi, 4ª edición. Cizur Menor, 2006.

AA. VV. *Manual de aplicación de los tributos*. Directora: Carmen Alcalá Sacristán. IEF. Madrid, 2008.

AA.VV. *Comentarios a la Constitución española de 1978*. Tomo X. Director: Óscar Alzaga Villaamil. EDERSA. Madrid, 1998.

AA. VV. *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma: homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Volumen II. IEF. Madrid, 1991.

AA.VV. *La nueva Ley general tributaria*. Director: Rafael Calvo Ortega. Editorial Civitas-Thomson. Cizur Menor, 2004.

AA.VV. *Visión práctica de la nueva Ley general tributaria*. Director: Alejandro Menéndez Moreno. Editorial Lex Nova. Valladolid, 2004.

AA.VV. *Tratado sobre la Ley general tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Directores: Juan Arrieta Martínez de Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita y Juan Zornoza Pérez. Editorial Aranzadi. Cizur Menor, 2010.

AGUALLO AVILÉS, Ángel y BUENO GALLARDO, Esther. “Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley general tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº 132/2009.

AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, Antonio. *Ley 29 de 13 de julio de 1998 del proceso contencioso-administrativo*. Editorial Comares. Granada, 2000.

ALÁEZ CORRAL, Benito. “Defensa de la Constitución, libertad de expresión e información y principio de proporcionalidad”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 3/1999.

ALARCÓN GARCÍA, Gloria Y TORRECILLAS CANOA, Pedro. “Los principios materiales de la potestad sancionadora (I): los principios de reserva de ley, tipicidad y taxatividad”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 78/2007.

ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA, César. *La prueba en el Derecho fiscal*. Separata de Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero. Madrid, 1958.

- “Las actas con acuerdo de la Inspección de los Tributos y los conceptos jurídicos indeterminados”. *Crónica Tributaria*, nº 120/2006.

ALEMANY EGUIDAZU, Jesús. “Las personas interpuestas en los mercados de valores”. *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, nº 110/2008.

ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1993.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. IEF. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993.

- “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”. *Quincena Fiscal*, nº 5/2003.

ALONSO HIGUERA, Carmen. *Manual del Secretario. Teoría y práctica del Derecho municipal*. Tomo I. Editorial Atelier. Barcelona, 2002.

ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier y GÓMEZ-LANZ, Francisco Javier. “Fraude a la ley tributaria. Ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 54/2006.

ALONSO TIMÓN, Antonio J. “Algunas reflexiones breves acerca de la potestad sancionadora de la Administración en tres ámbitos ‘sensibles’: urbanismo, tributario y seguridad vial”. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLIII (2010).

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar. “Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA”. *CEF Revista de Tributación y Contabilidad*, nº 54/2007.

ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago y FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, María Luisa. “Ética y Hacienda pública: el principio de justicia en la imposición”. *Crónica Tributaria*, nº 111/2004.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *La motivación de los actos tributarios*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1999.

- “La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios: la dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de gestión, inspección y aplicación de los tributos”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11/2007.

AMORÓS VIÑALS. Alberto. “Las infracciones tributarias cometidas a título de imprudencia. Pautas para una sistematización”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 67/2008.

ANDRÉS PÉREZ, María del Rocío. *El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo sancionador*. Editorial Bosch. Barcelona, 2008.

ANEIROS PEREIRA, Jaime. *Las sanciones tributarias*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2005.

ANÍBARRO PÉREZ, Susana. “El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 119/2003.

- y SESMA SÁNCHEZ, Begoña. *Infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Lex Nova. Valladolid, 2005

ANTÓN PÉREZ, José Antonio. “Actas de disconformidad”. *Impuestos*, nº 19/1989.

ARIAS VELASCO, José. *Procedimientos tributarios*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1991.

ARRIETA MARTÍNEZ de PISÓN, Juan. *Las actas de la Inspección de los Tributos*. Editorial Civitas. Madrid, 1994.

ARROYO JIMÉNEZ, Luis. “Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo”. *InDret*, nº 2/2009.

BAENA AGUILAR, Ángel. “Reflexiones sobre la jurisprudencia reciente en materia de infracciones y sanciones tributarias”. *Quincena Fiscal*, nº 15-16/1993.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN, Julio. *Guía práctica de sanciones tributarias*. Editorial La Ley. Madrid, 2005.

- *Los derechos del contribuyente*. Editorial La Ley. Madrid, 2000

BARCIELA PÉREZ, José Antonio. “El principio de proporcionalidad en el derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario”. *Quincena Fiscal*, nº 12/2010.

BARNES VÁZQUEZ, Javier. “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”. *Revista de Administración Pública*, nº 135/1994.

- “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

BARRERO RODRÍGUEZ, Concepción. *La prueba en el procedimiento administrativo*. Editorial Thomson-Aranzadi. Cizur Menor, 2006.

BERNAL MARTÍN, Luis Francisco. “Intervinientes en las entradas y registros domiciliarios no voluntarios y consecuencias de su ausencia”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 780/2009.

BLASCO DELGADO, Carolina. “La prescripción de las sanciones tributarias desde la perspectiva de los principios penales”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 12/2000.

- *La prescripción de infracciones y sanciones tributarias*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor, 2003.

BOIX REIG, Javier. “Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

BORJA BANQUERI, José Ángel. “La concurrencia de fuerza mayor como circunstancia excluyente de culpabilidad en materia de infracciones tributarias”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 46/2003.

BOSCH FERNÁNDEZ, Blanca. “Las partes en el procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a la parte acusada”. *Crónica Tributaria*, nº 98/2001.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. “El Derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (I)”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 78/2002.

CALAZA LÓPEZ, Sonia. “La subordinación de la oportunidad a la legalidad en el proceso penal”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 5/2012.

CALVO ORTEGA, Rafael. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”. *Hacienda Pública Española*, nº 5/1970.

- “La nueva Ley general tributaria y sus secretos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 238/2003.
- “Hacia un nuevo Derecho tributario”. *Revista de ciencias jurídicas y sociales*, nº 0/2004.

CALVO VÉRGEZ, Juan. “A vueltas con la adopción de medidas cautelares en el curso de un procedimiento inspector”. *Quincena Fiscal*, nº 21/2008.

- “El nuevo art. 305.5 del CP y su compatibilidad con el art. 180.1 de la LGT”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 3/2014.
- “Cláusula antiabuso *versus* fraude de ley: ¿Dos conceptos semejantes en la Ley general tributaria?”. *Crónica Tributaria*, nº 123/2007.

- “La exclusión de responsabilidad por infracción tributaria derivada del cumplimiento de los deberes de información y asistencia: algunas consideraciones”. *Gaceta Fiscal*, nº 270/2007.
- “El alcance de la ocultación de datos a la Administración como circunstancia calificadora de la infracción tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 138/2008.
- “La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas”. *Quincena Fiscal*, nº 17/2014.
- “Declaración tributaria especial *versus* delito fiscal”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 862/2013.
- “A vueltas con la impugnación de las actas de conformidad derivadas de un procedimiento inspector. SAN de 26 de septiembre de 2006”. *Nueva Fiscalidad*, nº 10/2007.

CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M. “Infracciones por falta de declaración o declaración incorrecta sin perjuicio económico”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 127/2005.

CASANA MERINO, Fernando. “La configuración del ilícito tributario según el artículo 77 de la Ley general tributaria”. *Impuestos*, nº 1/1990.

- *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*. Ediciones La Ley. Madrid, 1992.

CAYÓN GALIARDO, Antonio. “Estudio de jurisprudencia: la simple negligencia en la jurisprudencia tributaria”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 62/2003.

- “La reducción de las sanciones por conformidad: su pérdida por la posterior impugnación de la liquidación”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 88/2010.

- “La reducción de las sanciones por conformidad a la propuesta de liquidación: cuestiones viejas y nuevas”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 74/2006.

CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J.; JUAN LOZANO, Ana María. “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (RD 1930/1998)”. *Quincena Fiscal*, nº 20/1998.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. *El proyecto de ley de represión del fraude fiscal*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1984.

COLINA RAMÍREZ, Edgar Iván. *La defraudación tributaria en el Código penal español (Análisis jurídico–dogmático del artículo 305 del Código penal)*. Editorial Bosch. Barcelona, 2010.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. “Configuración jurídica de la retención a cuenta en la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 6 de junio de 1991”. *Crónica Tributaria*, nº 61/1992.

CORDERO GARCÍA, José Antonio. “El componente sancionador en los elementos de la deuda tributaria”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

- “La potestad sancionadora de la Administración tributaria: principios reguladores”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 5/2000.

CORDERO GONZÁLEZ, Eva María. “La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases impositivas negativas en el impuesto sobre sociedades”. *Quincena Fiscal*, nº 4/2011.

COVIELLO, Nicolás. *Doctrina general del Derecho civil*. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México, 1949.

CRUZ PADIAL, Ignacio. “El interés de demora y las sanciones tributarias: su incompatibilidad”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

CUBERO TRUYO, Antonio y GARCÍA BERRO, Florián. “Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 129/2006.

CHAVES GARCÍA, José Ramón. “Malos tiempos para las garantías sancionadoras”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 871/2013.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencial)*. Editorial Lex Nova. Valladolid, 1999.

- “La condonación graciable de sanciones tributarias”. *Quincena Fiscal*, nº 7/1993.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad documental *versus* ideológica. Delito contable”. *Foro de abogados tributaristas*. Año 2000.

DE CASTRO y BRAVO, Federico. *Derecho civil de España*. Tomo I. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1955.

DE DIEGO DÍEZ, Luis Alfredo. “Retroactividad favorable en materia tributaria”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11/2014.

DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar. “La presunción de inocencia en la potestad sancionadora sobre materia tributaria”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 4/2001.

DE MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael. “Juez y Constitución en el sistema tributario español”. *Actualidad Administrativa*, nº 31/1990.

DE MIGUEL ARÍAS, Sabina. “El principio de proporcionalidad en la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias”. *Impuestos*, nº 6/2009.

- “Algunas consideraciones acerca de la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria ante la interpretación razonable de la norma”. *Quincena Fiscal*, nº 12/2014.

DE PABLO VARONA, Carlos. “La declaración de ineficacia de actos y negocios en los impuestos sobre la renta (I)”. *Quincena Fiscal*, nº 22/2013.

DE PALMA DEL TESO, Ángeles. *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*. Editorial Tecnos. Madrid, 1996.

DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva Ley general tributaria”. *Carta Tributaria*, nº 11/2004.

DÍAZ RAVN, Nicolás. “La devolución del IVA y el Convenio europeo de derechos humanos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 65/2008.

DÍAZ RUBIO, Patricia. *El principio de confianza legítima en materia tributaria*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 2014.

DIEGO DÍEZ, Luis Alfredo. *La conformidad del acusado*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 1997.

DÍEZ OCHOA, José María. *Derecho tributario sancionador. Comentarios y casos prácticos*. Ediciones CEF. Madrid, 2006.

DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, Luis María. “El principio de legalidad penal en la Constitución española”. *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 3/2001.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “Infracciones tributarias graves: tipos”. *Crónica Tributaria*, nº 98/2001.

- “¿Es justiciable la condonación de sanciones?”. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 38/1994.

ESTEBAN MARINA, Ángel. “Las sanciones menores de la LGT: art. 88.1 y 2”. *Crónica Tributaria*, nº 72/1994.

FALCÓN y TELLA, Ramón. “La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la

responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución”. *Quincena Fiscal*, nº 20/2005.

- “La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 5/2004.
- “La entrada en vigor de la nueva Ley general tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2”. *Quincena Fiscal*, nº 1/2004.
- “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”. *Quincena Fiscal*, nº 12/2001.
- “Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el anteproyecto de LGT”. *Quincena Fiscal*, nº 11/2003.
- “Las medidas cautelares: autotutela administrativa ‘versus’ intervención judicial”. *Quincena Fiscal*, nº 3/1995.
- “La motivación de las sanciones y la STS 10 julio 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente”. *Quincena Fiscal*, nº 7/2008.
- “El plazo para iniciar el expediente sancionador”. *Quincena Fiscal*, nº 10/2007.
- “El silencio negativo y las devoluciones derivadas de la normativa propia del tributo”. *Quincena Fiscal*, nº 9/2015.
- “De nuevo sobre la declaración especial prevista en el Decreto-ley 12/2012 (y II): titular jurídico y titular real”. *Quincena Fiscal*, nº 14/2012.
- “El modelo 720(I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”. *Quincena Fiscal*, nº 11/2013.
- “El incremento de la sanción por ‘perjuicio económico para la Hacienda pública’ [letra b) del art. 187.1 LGT]”. *Quincena Fiscal*, nº 1-2/2012.

FASSBENDER, Bardo. “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

FERNÁNDEZ APARICIO, Juan Manuel. “El control judicial de la conformidad en el proceso penal”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10/2012.

FERNÁNDEZ CARRASQUILLA, Juan. “Culpabilidad y libertad de voluntad”. *Anuario de Derecho penal y Ciencias sociales*. BOE. Sección doctrinal. 2013.

FERREIRO LAPATZA, Juan José. “Política Fiscal y delitos contra la Hacienda pública”. *Quincena Fiscal*, nº 21/1999.

- *La nueva Ley general tributaria*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2004.
- *Curso de Derecho Financiero Español*. Editorial Marcial Pons, 16ª edición. Madrid, 1994.

FLORES ARNEDO, Agustín. “Negocios anómalos jurídico-tributarios”. *Crónica Tributaria*, nº 78/1996.

FONSECA CAPDEVILA, Enrique. “Los negocios anómalos ante el Derecho tributario: perspectiva de futuro”. *Crónica Tributaria*, nº 100/2001.

FUSTER ASECIO, Consuelo. *El procedimiento sancionador tributario*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor, 2001.

GALETTA, Diana-Urania. “El principio de proporcionalidad en el Derecho administrativo”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

GARBERÍ LLOBREGAT, José. “Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley general tributaria. *Poder Judicial*, nº 19/1990.

- *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (doctrina del Tribunal Constitucional y reforma administrativa)*. Editorial Trivium. Madrid, 1989.
- y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe. *El procedimiento administrativo sancionador*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 2001.

GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. “Una nueva Ley general tributaria. Problemas constitucionales”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 78/1996.

GARCÍA BERRO, Florián. “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”. *Quincena Fiscal*, nº 19/2010.

- *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2004.

GARCÍA CARACUEL, María. “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 133/2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 89/1996.

- “La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”. *Revista de Administración Pública*, nº 30/1959.
- y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*. Editorial Civitas, 2ª edición reimpresa. Madrid, 1982.
- *Curso de Derecho Administrativo II*. Editorial Civitas, 2ª edición reimpresa. Madrid, 1982.

GARCÍA GÓMEZ, Antonio. *La simple negligencia en la comisión de las infracciones tributarias*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2002.

GARCÍA MUÑOZ, Julio César. “Consideraciones sobre la nueva Ley 25/2003 general tributaria”. *Partida doble*, nº 162/2005.

GARCÍA NOVA, César. *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993.

- “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criterio contenido en el artículo 15.3 del anteproyecto de Ley general tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 8/2003

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a Jesús. “El régimen sancionador aplicado a actividades económicas en la nueva LGT”. *Impuestos*, nº 2/2004.

GASCÓN CATALÁN, Jesús. “Ingresos tributarios extemporáneos, sin requerimiento previo de la Administración (Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995)”. *Crónica Tributaria*, nº 77/1996.

GIL CRUZ, Eva María. *La motivación de los actos tributarios*. Editorial Aranzadi. Cizur Menor, 2003.

GIMENO SENDRA, Vicente. *Manual de Derecho Procesal Penal*. Editorial Colex. Madrid, 2010.

GÓMEZ GONZALVO, Juan Francisco. “Presunción de inocencia y buena fe del contribuyente”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 42/1998.

GÓMEZ PUENTE, Marcos. “Prescripción, caducidad y perención administrativa”. *Justicia Administrativa*, nº 4/1999.

GÓMEZ-MOURELO RESTADO, Caridad. *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*. Editorial La Ley. Madrid, 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. “Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta”. *Quincena Fiscal*, nº 2/1996.

GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Teresa. “La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en períodos impositivos prescritos a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio”. *Quincena Fiscal*, nº 12/2015.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y Derecho tributario*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001.

GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. “Los responsables tributarios de las sanciones”. *Tribuna Fiscal*. nº 192/2006.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *Comentarios a la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa*. Editorial Thomson-Aranzadi, 5ª edición. Cizur menor, 2008.

- y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco. *Comentarios a la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*. Tomo II. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid, 1999.
- y TOLEDO JAUDENES, Julio. *Comentarios al Reglamento de procedimiento económico-administrativo*. Editorial Civitas. Madrid, 1983.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, Nicolás. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*. Colex. Editorial Constitución y Leyes. Madrid, 1990.

- “El principio de proporcionalidad en el Derecho procesal español”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa”. *Crónica Tributaria*, nº 100/2001.

GUÉREZ TRICARICO, Pablo. “Algunas consideraciones sobre el principio de proporcionalidad de las normas penales y sobre la evolución de su aplicación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 10/2004.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. “Derechos fundamentales, proceso y principio de proporcionalidad”. *Revista Gallega de Administración Pública*, nº 16/1997.

GUI MORI, Tomás. *Prontuario procesal para juristas*. Editorial Wolters Kluwer, 1ª edición. Barcelona, 2014.

GUIJO MONTERO, Francisco. *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Editorial Lex Nova. Valladolid, 1991.

GUINEA PALACIOS, Igor. *Las sanciones tributarias en territorio común y en los territorios forales vascos en el marco de las últimas reformas*. Servicio Central de Publicaciones del gobierno vasco. Vitoria–Gasteiz, 2006.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel. “Causas eximentes de responsabilidad tributarias”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

HERNANZ MARTÍN, Antonio. “Las sanciones en la LGT y en el Reglamento Sancionador”. *Revista de Información Fiscal*, nº 66/2004.

- “La prueba en el ámbito tributario”. *Tribuna Fiscal*, nº 169/2004.

HURTADO GONZÁLEZ, Juan Francisco. “El incumplimiento del deber de facilitar información sobre terceros a la Administración tributaria como infracción tributaria simple”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac. “La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 7/2010.

IGLESIAS CAPELLAS, Joan. “La caducidad del procedimiento sancionador tributario”. *Impuestos*, nº 8/2008.

JIMÉNEZ CAMPO, Javier. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*. Editorial Trotta. Madrid, 1999.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara. “Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador”. *CEF Revista de Derecho y Contabilidad*, nº 7/2005.

- “Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas”. *Crónica Tributaria*, nº 77/1996.

JUAN LOZANO, Ana María. “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 10/2003.

- *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*. IEF. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1993.
- “Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 173-174/1997.

LACASA SALAS, José Hernani y DEL PASO BENGEOA, Jesús María. *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*. Editorial CISS. Valencia, 1990.

LAFUENTE BENAVIDES, Mercedes. “Reflexiones sobre la inviolabilidad del domicilio (A propósito de la STC 160/1991, de 18 de julio)”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 73/1992.

LAGO MONTERO, José María. “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”. *Impuestos*, nº 15-16/1999.

- “De la litigiosidad y la justicia tributaria”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 69/2005.

LAMOCA PÉREZ, Carlos. *Infracciones y sanciones tributarias*. Ediciones CEF, 1ª edición. Madrid, 2005.

- “El principio de igualdad ante la ley en el control tributario. Un nuevo modelo de control de las obligaciones tributarias a través del análisis de riesgos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 274/ 2006.

LASARTE ÁLVAREZ, Carlos. *Principios de Derecho Civil I. Parte general y derecho de la persona*. Editorial Marcial Pons, 12ª edición. Madrid, 2006.

LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio. “La proporcionalidad de la norma penal”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

- “¿Restrictivo o deferente? El control de la ley penal por parte del Tribunal Constitucional”. *InDret*, nº 3/2012.

LINDE PANIAGUA, Eduardo. “El sistema de competencias de la Unión Europea de acuerdo con el Tratado de Lisboa”. *Revista de Derecho de la Unión Europea*, nº 21/2011.

LÓPEZ BARJA, Jacobo. *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Civitas Thomson-Reuters. Cizur Menor, 2010.

LÓPEZ DÍAZ, Antonio. “Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 167/2015.

LÓPEZ GONZÁLEZ, José Ignacio. “El principio de proporcionalidad en Derecho administrativo”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Thomson-Reuters-Aranzadi. Cizur Menor, 2009.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Los deberes de información tributaria sobre terceros*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1992.

LÓPEZ MENUDO, Francisco. *El principio de irretroactividad de las normas jurídico-administrativas*. Ediciones del Instituto García Oviedo. Universidad de Sevilla. Sevilla, 1982.

LÓPEZ MOLINO, Antonio María. “Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos”. *Crónica Tributaria*, nº 85/1999.

- “Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias”. *Impuestos*, nº 2/1998.

LOZANO SERRANO, Carmelo. “La actividad inspectora y los principios constitucionales”. *Impuestos*, nº 9/1990.

LUCHENA MOZO, Gracia María y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. “Un estudio de las infracciones en los artículos 191 y 192 de la Ley general tributaria”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 130/2006.

MAGRO SERVET, Vicente. “El principio *non bis in idem* en los casos de concurrencia de sanción administrativa y posterior derivación al orden penal”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 4/2014.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. “La aplicación de las reducciones por conformidad y por pronto pago a la nueva sanción que sustituya a otra invalidada por la anulación de la liquidación de la que traía causa”. *Quincena Fiscal*, nº 14/2013.

MANTERO SÁENZ, Alfonso y CUESTA RODRÍGUEZ, Mariano. *Procedimiento en la inspección tributaria*. Editorial de Derecho Financiero, 4ª edición. Madrid, 1990.

MARCO PEÑAS, Ester. “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 67/2009.

MÁRQUEZ SILLERO, Carmen. “La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 234/1994.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La nueva Ley general tributaria. Marco de aplicación de los tributos”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 14/2001.

MARTÍN QUERALT, Juan. “La deriva hacia el automatismo en la imposición de sanciones tributarias”. *Tribuna Fiscal*, nº 189/2006.

- “No hay presunción de culpabilidad”. *Tribuna Fiscal*, nº 210/2008.
- “Delito fiscal: una crispada relación entre Derecho tributario y Derecho penal (II)”. *Tribuna Fiscal*, nº 243/2011.

- “La prescripción y la caducidad en los procedimientos sancionadores”. *Tribuna Fiscal*, nº 202-203/2007.
- “Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda pública. ¿El fin de un desafortunado automatismo?” *Tribuna Fiscal*, nº 195/2007.

MARTÍN REBOLLO, Luis. *Leyes Administrativas. Parte General*. Volumen I. Editorial Thomson-Aranzadi, 2ª edición. Cizur Menor, 2008.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. “La caducidad de los procedimientos tributarios en la nueva Ley general tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 11/2004.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *La condonación de las sanciones tributarias*. IEF. Madrid, 1980.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. “Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias”. *Gaceta Fiscal*, nº 15/2008.

- ”Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº 119/2006.
- *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 2008.
- “La graduación de las sanciones tributarias”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 29/1988.
- “Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 4/2006.
- “Regularización de retenciones sin sanción”. *Quincena Fiscal*, nº 6/2002.
- “La capacidad económica del sujeto infractor como criterio de graduación de las sanciones tributarias”. *Actualidad Tributaria*, nº 22/1991.
- “Consideración de un criterio de graduación de las sanciones tributarias. La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule”. *Gaceta Fiscal*, nº 63/1989.
- y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Iustel, 5ª edición. Madrid, 2008.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda. “La interpretación del principio *non bis in idem* en el derecho de la Unión. Algunas reflexiones a propósito de la STJUE de 26 de febrero de 2013”. *Crónica Tributaria*, nº 4/2013.

- “El procedimiento sancionador tributario en vía de gestión. Relaciones entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador realizado por los órganos de gestión tributaria”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.
- *Las actas con acuerdo en la nueva LGT*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2004.
- y NAVARRO FAURE, Amparo. “La estimación objetiva en la determinación de la culpabilidad en materia tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, nº 4/2007.

MARTÍNEZ PARDO, Vicente José. “La entrada y registro domiciliario. Documentación del acto”. *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, nº 3/1999.

MARTÍNEZ RODRÍGUEZ, José Antonio. *La determinación de las penas en el Código Penal*. Editorial Bosch. Barcelona, 2013.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel. “Los responsables en la Ley 58/2003, general tributaria”. *Impuestos*, nº 2/2004.

MEDINA GUERRERO, Manuel. “El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales”. *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5/1998.

MESTRE GARCÍA, Ernesto y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, Carlos Javier. *Guía de infracciones y sanciones tributarias*. Editorial CISS, 1ª edición. Valencia, 2005.

MIGUEZ MACHO, Luis. “El principio de objetividad de la Administración” (Presentación). INAP. *Revista de Documentación Administrativa*, nº 289/2011.

MOLINA MESA, Javier y MOCHÓN LÓPEZ, Luis. *La protección penal de las finanzas públicas y la responsabilidad de los gestores públicos (El artículo 433 bis del Código penal)*. Editorial Civitas. Madrid, 2013.

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. “La responsabilidad de contratistas y subcontratistas”. *Carta Tributaria*, nº 21/2006.

MORALES MUÑOZ, Emilia. “Diligencias de investigación en el proceso penal: la diligencia de entrada y registro. Tercer presupuesto: autorización judicial. Procedimiento para su práctica. Efectos de las entradas y registros domiciliarios inconstitucionales (y II)”. *Boletín del Ministerio de Justicia*, nº 2037/2007.

MORELL OCAÑA, Luis. “La objetividad de la Administración pública y otros componentes de la ética de la institución”. INAP. *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 111/2001.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. “La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro”. *Quincena Fiscal*, nº 6/2015.

- “El TJUE impone una sanción de 30 millones a España por el incumplimiento de la obligación de recuperar los incentivos fiscales vascos. Análisis de la STJUE de 13 de mayo de 2014, asunto C-184/11”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 376/2014.

MORILLO MÉNDEZ, Antonio. “La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”. *Gaceta Fiscal*, nº 165/1998.

- “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”. *Tribuna Fiscal*, nº 108/1999.
- “Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos”. *Carta Tributaria*, nº 14/2004.

- “El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado”. *Gaceta Fiscal*, nº 208/2002.
- “La infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”. *Carta Tributaria*, nº 14/2005.

MOSCHETTI, Giovanni. “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 140/2008.

MUERZA ESPARZA, Julio. “La autonomía de la voluntad en el proceso penal: perspectivas de futuro”. *Revista Electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, nº 9/2011.

MUÑOZ CUESTA, Francisco Javier. “La conformidad en el proceso penal. Protocolo de actuación entre la Fiscalía General del Estado y el Consejo General de la Abogacía Española”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6/2009.

NAVARRO EGEA, Mercedes. “Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la inspección”. *Impuestos*, nº 2/1998.

- “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (I)”. *Quincena Fiscal*, nº 9/2001.

NAVARRO FRÍAS, Irene. “El principio de proporcionalidad en sentido estricto: ¿principio de proporcionalidad entre el delito y la pena o balance global de costes y beneficios?” *InDret*, nº 2/2010.

NIETO GARCÍA, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. Editorial Civitas. Madrid, 2000.

OLEA GODOY, Wenceslao Francisco. “La impugnación de las resoluciones sobre condonación de sanciones tributarias”. *Gaceta Fiscal*, nº 15/1991.

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor. “Notas sobre el procedimiento sancionador”. *Nueva Fiscalidad*, nº 11/2005.

- “Recuperación de ayudas de Estado: procedimiento”. *Quincena Fiscal*, nº 19/2013.
- “Infracciones y sanciones en la nueva LGT (novedades)”. *Tributos locales*, nº 57/2005.

OSCAR DÍAZ, Vicente. “Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

OTERO NOVAS, Juan Manuel. “La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores que cesan en su actividad (artículo 40.1, párrafo dos, de la LGT reformada en 1985)”. *Impuestos*, nº 1/1997.

PALAO TABOADA, Carlos. “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 124/2005.

- “La posición del contribuyente frente a la Administración pública”. *Crónica Tributaria*, nº 69/1994.
- “Lo ‘blando’ y lo ‘duro’ del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 171/1997.

PARADA VÁZQUEZ, Ramón. “El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal”, *Revista de Administración Pública*, nº 67/1972.

- *Derecho Administrativo I. Parte General*. Editorial Marcial Pons, 16ª edición. Madrid, 2007.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José. “La evolución jurisprudencial del principio de proporcionalidad en el procedimiento sancionador tributario”. IEF. *Documentos de trabajo*, nº 19/2001.

- “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Quincena Fiscal*, nº 4/2013.

PÉREZ BERENGENA, Joaquín. “La culpabilidad tributaria”. *Crónica Tributaria*, nº 78/1996.

PÉREZ NIETO, Rafael. “Dos temas abiertos de Derecho sancionador tributario: la constatación de la culpabilidad; su naturaleza. El derecho a no autoincriminarse y sus límites”. *Tribuna Fiscal*, nº 234/2010.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. IEF. Madrid, 1972.

- “La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva Ley general tributaria”. *Estudios de Derecho Judicial*, nº 57/2004.
- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. IEF. Madrid, 1986.

PÉREZ-PIAYA MORENO, Cristina. *El procedimiento sancionador tributario*. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia, 2008.

- “Reducción de sanciones por la prestación de conformidad en sede de regularización”. *Nueva Fiscalidad*, nº 2/2007.

PITA GRANDAL, Ana María. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 1988.

PLAZA VÁZQUEZ, Amancio L. “Los inconcebibles mecanismos de generación de dinero negro oficial en la legislación tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 5/2011.

PONT MESTRES, Magín. “En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley general tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 19/2004.

- *El problema de la resistencia fiscal*. Editorial Bosch. Barcelona, 1972.
- “Las infracciones tributarias en el marco del procedimiento de inspección (y II). *Carta Tributaria*, nº 154/1992.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. “Posibilidades de defensa que ofrecen los principios del procedimiento sancionador”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 58/2008.

- y GALIANO ESTEVAN, Juan. “La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas”. *Quincena Fiscal*, nº 18/2012.

QUINTAS SEARA, Alberto. “El artículo 1 del Protocolo nº 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos como límite al poder tributario de los Estados parte: una revisión a la luz de los casos *N.K.M.*, *Gáll* y *R.Sz*”. *Quincena Fiscal*, nº 22/2013.

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. “La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal”. *Revista de Administración Pública*, nº 126/1991.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2000.

RIBES RIBES, Aurora. “Reincidencia y ejecutividad de la sanción: reflexiones críticas en torno al artículo 187.1.a) de la Ley general tributaria”. *Nueva Fiscalidad*, nº 2/2005.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”. *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 4/1997.

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, José María. *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2000.

RODRÍGUEZ RAMOS, Luis. *Compendio de Derecho Penal. Parte General*. Editorial Dykinson. Madrid, 2006.

- “Las falsedades documentales como actos preparatorios o ejecutivos criminalizados”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 366/1998.

ROJAS AMANDI, Víctor Manuel. “La teoría de la argumentación jurídica, la versión de Robert Alexy”. *Dereito*, volumen 11, nº2/2002.

ROSADO PACHECO, Santiago. *Modelos europeos de justicia contencioso administrativa*. Editorial Dykinson. Madrid, 2007.

ROZAS VALDÉS, José A. “El régimen tributario y sancionador específico del patrimonio ubicado en el extranjero”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 109/2015.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Editorial CISS, 1ª edición. Valencia, 1998.

RUIZ ZAPATERO, Guillermo G. “Recurso efectivo en defensa de derechos fundamentales”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 10/2014.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “En torno al concepto y contenido del Derecho Penal Tributario”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias penales*, nº 1/1968.

- *Notas de Derecho Financiero. Introducción y Parte General*. Volumen III. Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1975.

SAINZ MORENO, Fernando. “La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados”. *Revista de Administración Pública*, nº 89/1979.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel. “Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria”. *Quincena Fiscal*, nº 21/2003.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. *Las infracciones en la nueva LGT*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2007.

- *La graduación de las sanciones tributarias*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2006.
- “Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario: evolución histórica y cuestiones vigentes”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 68/2005.
- “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 1/2006.
- “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 64/2004.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. “Sanciones ‘indirectas’ o ‘impropias’ en Derecho tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91/1996.

SÁNCHEZ SILVA, Jesús María. *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. Editorial Civitas, 2ª edición. Madrid, 2001.

SANZ GADEA, Eduardo. “Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 61/2004.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “Se estrecha el cerco al fraude fiscal internacional”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 883/2014.

- “Declaración de bienes en el extranjero: un piélago de irracionalidad e inconstitucionalidad”. *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 898/2015.

SOLER BELDA, Ramón Rodolfo. “IVA, módulos y fraude fiscal”. *Quincena Fiscal*, nº 8/2013.

TIPKE, Claus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2000.

VILLAYERDE GÓMEZ, María Begoña. “Actas firmadas en conformidad: consecuencias sobre un posterior procedimiento sancionador”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 6022/2002.

ZORNOZA PÉREZ, Juan. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*. Editorial Civitas. Madrid, 1992.